

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

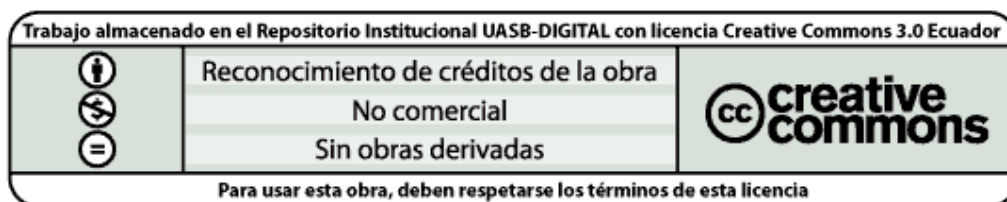
Mención en Derecho Tributario

**Análisis crítico a las disposiciones cuarta y décima de la Ley
de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del
Estado. El caso del afianzamiento tributario**

Autor: Juan Diego Reyes Palacios

Tutor: Gabriel Santiago Galán Melo

Quito, 2017



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Juan Diego Reyes Palacios, con cédula de ciudadanía No. 1310538960, autor de la tesis intitulada *Análisis crítico a las disposiciones cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. El caso del afianzamiento tributario*, mediante el presente documento dejo constancia que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 20 de febrero de 2017

Firma:

Resumen

La presente investigación describe y examina la figura del afianzamiento tributario que traen consigo las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de acreencias estatales, pertenecientes a la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*; disposiciones que en el plano jurídico han generado serias controversias y contradicciones frente a preceptos que forman parte del marco constitucional.

Asimismo, este estudio se remite a analizar una serie de posibles vulneraciones a principios de índole constitucional y legal que acarrearán las normas enunciadas con anterioridad. Con el ánimo de desarrollar a fondo la temática en cuestión, se analizará y objetará el apego constitucional, legal y procedimental de las normas antedichas frente a la recurrencia de los juicios de excepciones a la coactiva planteados por sujetos pasivos ante los Tribunales Contenciosos Tributarios.

Finalmente, la presente investigación pretende conferir ciertas consideraciones de carácter constitucional y legal respecto al afianzamiento tributario; además de prever su similitud con la figura del *solve et repete*; a dicho efecto se realiza el análisis doctrinario y la valoración crítica de tratados, jurisprudencias y preceptos aplicables al caso concreto. En último término, se delinea el ámbito coyuntural del afianzamiento tributario, se indaga por lo que pasó en los juicios de excepciones, de ser de un pago previo parcial a un pago anticipado en su totalidad; desempeñándose, no solamente como una especie de garantía de fiel cumplimiento, sino que también se ha constituido en una condición directa para ejercer el derecho a la defensa.

Palabras clave: afianzamiento, caución, consignación, principios constitucionales, cobro eficiente, tutela judicial.

Dedicatoria

A Dios, gestor, actor e inspirador de vida.

A mis queridos padres: Marcelo y Lilián,
por su apoyo incondicional
y sus convicciones impartidas.

A mi amada novia, Geovanna,
por su constante amor, respaldo y paciencia
en todos y cada uno de mis objetivos.

A todas y cada una de las personas,
que desempeñaron un papel fundamental,
para conseguir esta importante meta.

Agradecimientos

Guardo mi más sincera gratitud a mi director de tesis, Mgs. Gabriel Santiago Galán Melo, por su tiempo, paciencia y colaboración en esta humilde investigación, que tiene como propósito despertar el sentido de razonabilidad de la justicia a través del estudio y la crítica.

Mi estima, consideración y pensamiento al doctor José Vicente Troya Jaramillo (+), quien desde las aulas inculcó alegría, reflexión y conocimiento por el derecho tributario.

Agradezco también al doctor César Montaña Galarza, quien siempre tuvo abiertas sus puertas para quienes van en búsqueda de consejo y reflexión académica.

Retribuyo especial homenaje y comedimiento a todas y cada una de las personas que conforman este importante y prestigioso centro de estudios: Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador; institución que ha hecho de mí un mejor ser humano.

Tabla de contenido

Resumen.....	3
Introducción	7
Capítulo primero	10
El afianzamiento tributario en el marco de las disposiciones cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	10
1.1 Disposiciones cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.....	10
1.2 Afianzamiento y caución en el derecho formal tributario	16
1.3 Origen y desarrollo de las figuras de caución y afianzamiento en materia tributaria dentro de la legislación ecuatoriana	24
Capítulo segundo	56
Incompatibilidad del <i>solve et repete</i> con el Estado constitucional de derechos ecuatoriano	56
2.1 La regla del <i>solve et repete</i>	57
2.2 Vulneración a la tutela judicial efectiva	66
2.2.1 Vulneración a la accesibilidad al sistema de justicia	72
2.2.2 Vulneración al debido proceso	78
2.3 Vulneración al principio de irretroactividad de la ley tributaria.....	85
2.4 Vulneración al principio de jerarquía normativa	90
2.5 Vulneración a los principios de certeza y seguridad jurídica	95
2.6 Vulneración al principio de igualdad y al derecho a la igualdad y no discriminación en el proceso.....	99
Conclusiones.....	106
Bibliografía	109

Introducción

La entrada en vigencia del Decreto-*Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* produjo una serie de cuestionamientos y controversias, que se relacionaban desde con la forma en que se promulgó la norma en cuestión hasta polémicas referentes a su ámbito de aplicación, sin duda de índole *sui generis*. La presente investigación trata sobre este decreto-ley, pero se centra en la problemática comprendida en las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, dentro de las cuales se evidenció una singular configuración del afianzamiento tributario concerniente al juicio de excepciones a la coactiva, al establecerse una consignación equivalente al total de la deuda en litigio, más los intereses y costas respectivas, como requisito previo para comparecer a dicho trámite por parte de contribuyentes que se sientan afectados en los procedimientos de ejecución que tiende a desarrollar la administra pública tributaria con fines recaudatorios.

Mediante las reformas realizadas al *Código de Procedimiento Civil*, específicamente en su artículo 968, la función Ejecutiva, con la permisión del órgano legislativo, pretendió que los accionantes o recurrentes del trámite de excepciones a la coactiva en sede judicial tiendan a disminuir considerablemente; pues tal órgano, en apariencia, sostuvo que la mayor parte de proponentes de este tipo de procedimiento buscaban temerariamente dilatar los procesos de cobro de acreencias estatales, lo cual acrecentó el número de deudores morosos, perjudicando así a las arcas del Estado ecuatoriano; por tal motivo, se implementó un grupo de disposiciones destinadas al cobro acelerado y eficiente de las deudas, contemplándose dentro de ellas las acreencias de obligaciones de carácter tributario, sin haberse tomado en cuenta que la normatividad ya existente preveía un procedimiento especial en dicha materia.

Con la implementación de los mandatos objeto de la presente investigación, el gobierno de turno, en su afán recaudatorio y en un eminente sobreproteccionismo al fisco, obstaculizó la comparecencia del sujeto pasivo en vía judicial, irrumpiendo sobre preceptos de orden constitucional como: la tutela judicial efectiva, el acceso a la justicia, el debido proceso, la irretroactividad de la ley tributaria, la supremacía de las leyes y la seguridad jurídica; los mismos que se analizan en este estudio a fin de corroborar o desmentir la transgresión de tales principios cardinales.

Dentro del primer capítulo de la investigación en curso se contextualiza en torno a la implementación de las disposiciones cuarta y décima atinentes al cobro efectivo de acreencias estatales que trae consigo la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*; específicamente, se trata sobre la implementación de un afianzamiento ligado al procedimiento coactivo predestinado a la recaudación de deudas de las diversas instituciones estatales, en las que se evidenció la pretensión del legislador de incluir en la órbita de tales disposiciones a las obligaciones de carácter tributario; además, se harán notar las evidentes irradiaciones y diferencias que poseen el afianzamiento tributario y la caución en el derecho formal tributario de la legislación nacional vigente, dentro de las cuales quedará al descubierto su delimitación y el mal empleo que se otorgó a esta figura por parte de los legisladores; a tal punto de aclarar las eventualidades que prevé la problemática que atañe a este estudio. Se enfoca la atención en el origen y desarrollo de estas dos figuras (afianzamiento y caución) dentro de la legislación interna, hasta el plano jurídico tributario de la actualidad.

El segundo capítulo se ocupa ampliamente de la antiquísima figura del *solve et repete* (pague y reclame), desde sus inicios en el derecho romano hasta su uso en la legislación actual de algunos países; descubriendo así sus efectos y tratando de encasillar la pertinencia de esta como principio o regla. Otro de los puntos a revisar será si la figura del afianzamiento tributario deriva del *solve et repete* o si es una invención original de la legislación ecuatoriana. A continuación se conferirá el suficiente tratamiento a las vulneraciones de derechos doctrinales, constitucionales y legales que provocó la implementación de un afianzamiento ascendiente a la totalidad de la deuda, más costas e intereses, como requisito previo a ventilar un juicio de excepciones al procedimiento coactivo que trajo consigo la denominada *Ley de Fomento Ambiental*, posicionando la vigilancia en principios como: la tutela judicial efectiva, la irretroactividad de la ley tributaria, la jerarquía normativa, la certeza y seguridad jurídica y la igualdad y no discriminación en el proceso; a fin de delatar las intransigencias de la norma objeto de este estudio.

Las conclusiones a las que se ha llegado se direccionan a considerar la obligación de consignar el valor de la deuda tributaria más intereses y costas como requisito previo para que se suspenda la coactiva, lo que constituye una clara restricción a los derechos de los contribuyentes.

También se considera que el inciso final de la la disposición décima de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* logró que la antedicha consignación se extendiera a todas las leyes que contenían normativa en materia de coactiva, entre ellas el *Código Orgánico Tributario*.

Se concluye que la no absolución de consultas por parte de la Corte Constitucional sobre la constitucionalidad de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado ha generado una duplicidad de criterios fruto de la interpretación aislada por parte de los operadores de justicia.

Capítulo primero

El afianzamiento tributario en el marco de las disposiciones cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Dentro del presente capítulo se identificarán primero las normas atinentes a esta investigación y su relación con el ámbito tributario, después se analizarán las figuras jurídicas de caución y fianza, por lo cual se examinan las distintas posiciones y conjeturas de las instituciones referidas, tanto en el campo procesal como en materia tributaria, obteniendo así semejanzas y diferencias entre estas. Cabe aclarar que la caracterización analítica de las figuras que fungen como sustancia de este estudio son de fundamental relevancia, pues estas ayudarán a encasillar la problemática en cuestión, permitirán descubrir potenciales vulneraciones al marco constitucional; además, con objeto de profundizar este estudio, se realizará una síntesis cronológica nacional respecto de las figuras de la fianza y de la caución fiscal y su trascendencia en la norma positiva, observando a tales instituciones en los diversos contextos sociopolíticos de los distintos regímenes que a su debido tiempo se turnaron la administración de la cosa pública.

1.1 Disposiciones cuarta y décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Bajo la consigna de que a través de la aplicación de tributos se puede lograr una conducta ecológica, fomentando así la concienciación de los ciudadanos frente a la problemática actual que atraviesa el país en relación a la contaminación ambiental; sumándose a ello la existencia de ciertas dificultades para cobrar las acreencias que tiene el Estado con aquellos deudores morosos, que a criterio del Ejecutivo fueron en su mayoría los que ocasionaron la crisis bancaria, ya que tales deudores inescrupulosos, a través de ciertos recursos judiciales, logran dilatar los procesos orientados al cobro de acreencias estatales, motivo por el cual el Ejecutivo procedió a emitir el proyecto de *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*¹.

¹ Exposición de motivos contenidos en el Oficio No. T.5975-SNJ-11-1347 de 24 de octubre de 2011; remitente: Eco. Rafael Correa Delgado (Presidente Constitucional de la República), destinatario: Arq. Fernando Cordero Cueva (Presidente de la Asamblea Nacional).

La ley en mención fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de fecha 11 de noviembre de 2011; este proyecto de ley fue enviado por la Presidencia de la República (Ejecutivo) a la Asamblea Nacional (Legislativo) mediante oficio No. T.5975-SNJ-11-1449, de fecha 24 de octubre de 2011; el mismo que fue calificado como de carácter económico urgente, motivo por el cual fue promulgado finalmente bajo la figura de *decreto-ley*, contemplada en el artículo 140 de la Constitución vigente.

El mencionado proyecto de ley fue remitido a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario de la Asamblea Nacional con el objeto de que proceda a emitir el pertinente informe previo del primer debate del pleno del poder Legislativo. De los considerandos y de los antecedentes de la publicación en el Registro Oficial se evidencia que la Asamblea Nacional no emitió ni remitió informe de mayoría al presidente del órgano legislativo para primer debate en el plazo de diez días, como se dispone en la ley²; asimismo, no consta que haya existido un segundo debate del proyecto de ley urgente dentro de los treinta días de plazo perentorio establecido legalmente.

Una vez cumplido el plazo y después de que la Asamblea Nacional no aprobó, modificó o negó el reseñado proyecto de ley, y sin querer profundizar en el manejo político que se hizo sobre ello, de conformidad con el Art. 62 de la *Ley Orgánica de la Función Legislativa*³, el Presidente de la República lo promulgó como *decreto-ley*, ordenando su publicación inmediata en el Registro Oficial.

² Art. 59.- Primer debate para proyectos de urgencia en materia económica.- Para el caso de los proyectos de ley, calificados por la Presidenta o Presidente de la República de urgencia en materia económica, las comisiones especializadas dentro del plazo de diez días, contado a partir de la fecha de inicio del tratamiento del proyecto de ley, presentarán a la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional, sus informes con las observaciones que juzguen necesarias introducir. Dentro del referido plazo, se deberá considerar un plazo no menor a los cinco primeros días, para que las ciudadanas y los ciudadanos que tengan interés en la aprobación del proyecto de ley, o que consideren que sus derechos puedan ser afectados por su expedición, puedan acudir ante la comisión especializada y exponer sus argumentos. En ningún caso, la comisión especializada podrá emitir su informe en un plazo menor a cinco días. Ecuador, *Ley Orgánica de la Función Legislativa*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 642 (Quito, 27 de julio de 2009): 59.

³ Art. 62.- Segundo debate para proyectos de urgencia en materia económica.- Para el caso de los proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica por el Presidente de la República, la comisión especializada analizará y recogerá las observaciones al proyecto de ley, efectuadas por los asambleístas en el primer debate del Pleno. Transcurrido el plazo de cuatro días, contado a partir del cierre de la sesión del Pleno, la comisión especializada deberá presentar a la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional el informe para segundo debate, al que deberá adjuntarse la sistematización de todas las observaciones presentadas. La Presidenta o Presidente, recibido el informe para segundo debate, ordenará por Secretaría de la Asamblea Nacional, la distribución del informe a las y los asambleístas. Concluido el plazo de cuarenta y ocho horas, contado desde la distribución de los informes, la Presidenta o Presidente de la Asamblea Nacional, lo incluirá en el orden del día del Pleno para segundo debate, en el

Enfocando el tema ya en la normatividad de carácter tributario, la *Ley de Fomento Ambiental (LFAOIE)* introdujo reformas a la *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno* e implementó las llamadas “Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado”, que en su mayoría reformaban o modificaban el *Código de Procedimiento Civil*. Se modificaron a través de varias disposiciones los artículos: 457, 458, 942, 968, 969, 971, 976, 977 y 978 del *Código de Procedimiento Civil*, agregándose una disposición transitoria o especial para ello. Para efecto de la presente investigación solamente se tomarán en cuenta las disposiciones cuarta y décima, contenidas bajo el título antes enunciado.

Con la expedición de la LFAOIE, por un lado, con la disposición cuarta del texto en referencia se modificó el artículo 968 del *Código de Procedimiento Civil*, implementándose como requisito de admisibilidad para la presentación de las excepciones al procedimiento coactivo en sede judicial, una consignación ascendiente a la totalidad de la deuda más sus intereses y costas; mientras que por otro lado, mediante la disposición décima se confirió una serie de implementaciones que coadyuvarían a la irradiación del modificado artículo 968 del código adjetivo civil a todas las leyes que contuviesen normativa en materia de coactiva, como es el caso del *Código Orgánico Tributario*.

A continuación se contextualiza el contenido de la disposición décima para el cobro eficiente de acreencias del Estado en el marco de la denominada *Ley de Fomento Ambiental*, con la sola finalidad de prever todos sus elementos constitutivos, previo a analizar su apego o no al texto constitucional. El contenido de la norma en análisis es el siguiente:

Décima.- Agréguese al Código de Procedimiento Civil la siguiente disposición:
De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de este reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del Código de

que se aprobará, modificará o negará el proyecto de ley. El segundo debate se desarrollará en una sola sesión. Se podrá mocionar la aprobación del texto íntegro de la ley, o por títulos, capítulos, secciones o artículos. Asimismo, por decisión del Pleno de la Asamblea Nacional, se podrá archivar un proyecto de ley. Cuando en el plazo de 30 días, la Asamblea Nacional no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución.

Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna.

Cumplido el plazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la Institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso.

Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios, que no cumplan con las obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura.

Esta reforma al Código de Procedimiento Civil, será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada⁴. (Énfasis agregado).

Se desprende de la observación de esta disposición que el texto literal de la misma inicialmente versa sobre una eminente reforma al *Código de Procedimiento Civil* en materia de excepciones a los procedimientos coactivos, comprendiendo que tales reformas estarían dirigidas -naturalmente- al área civil, siendo esta normativa aplicable por los juzgadores y juzgadoras en materia civil, de primera y segunda instancia; sin embargo, se extiende la misma, de manera expresa, también a los Tribunales Contenciosos Administrativos o de Casación, sin que se mencione, de modo alguno, a los Tribunales Contenciosos Tributarios.

No obstante, es la interpretación simplista que se ha venido adoptando en la aplicación de la disposición señalada el elemento que conformará parte de la controversia. Se dirá, por ejemplo, que al referirse a los Tribunales Contenciosos Administrativos debe involucrarse también a los Tribunales Contenciosos Tributarios porque ambas judicaturas conocen de impugnaciones de actos de la Administración pública, entre otras excepciones, sobre procedimientos coactivos; sin tomar en consideración que en lo referente al tema tributario, por su naturaleza, se trata de una materia especializada que tiene su propio trámite y su propia normativa, no solo para el ámbito contencioso, también para la respectiva instancia administrativa (central, seccional o de excepción).

En apoyo de dicha interpretación se señala, en el último inciso de tal disposición, que la reforma al *Código de Procedimiento Civil* es aplicable para todas las leyes que

⁴ Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 242-3S (Quito, 29 de diciembre de 2011): Disposición décima.

contienen normativa en materia de coactiva, como el *Código Orgánico Tributario*, sin que se establezca excepción alguna; por lo cual se la interpreta en abstracto, como si su alcance fuese universal. En tal sentido, la irradiación de esta norma parecería que llega incluso a aquellos casos contencioso-tributarios que se encuentran en la Corte Nacional de Justicia y que no tienen sentencia ejecutoriada. Pero, ¿qué implicación supone esta reforma en materia tributaria?

Dentro del primer párrafo de la disposición se evidencia un hecho, el que consiste en establecer que en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma que trae consigo la calificada *Ley de Fomento Ambiental* tienen un plazo improrrogable e inmediato de 10 días, a fin de que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados cumplan la obligación de consignar el dinero a que hace referencia el inciso tercero del artículo 968 perteneciente al código de adjetivo civil; detectándose en tal postulado un problema que iría en contra de todo principio legal, doctrinario, jurisprudencial y, lo que sería más lesivo aún, en contra de principios de índole constitucional, cuando dentro de ella se establecen efectos o consecuencias retroactivas.

Otra parte que resulta ciertamente controvertida está en el final del primer inciso, en el que, contrastando con la circunstancia expuesta en el párrafo anterior, se hace constar explícitamente, “[...] sin que en ningún caso esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna”; puesto que, por el contrario, el objeto va más allá cuando se prescribe que el incumplimiento produce un efecto negativo al contribuyente, en el caso que se estudia aquí, cuando al juzgador se lo obliga a que en el término de veinticuatro horas improrrogables ordene la conclusión del proceso, disponiendo el archivo del mismo y ordenando que en dicho término -por secretaría- se notifique lo resuelto al mal llamado Juzgado de Coactivas.

Se percibe en esta disposición, y se identifica dentro del mandato contenido en su tercer inciso, la presión que se ejerce sobre los funcionarios judiciales de los distintos niveles, específicamente jueces y secretarios, confinándolos a cumplir con las obligaciones comprendidas en la disposición pertinente, so pena de destitución inmediata de sus funciones por parte del Consejo de la Judicatura. Mediante lo cual se puede juzgar el grado de coercitividad que la norma en cuestión posee; esta acción,

podría delatar un trasfondo de sobreproteccionismo hacia los intereses pecuniarios del Estado, que están en juego.

Ahora bien, la disposición analizada se remite directamente al artículo 968 del *Código de Procedimiento Civil*, el cual fue reformado, en cambio, por la disposición cuarta para el cobro eficiente de acreencias del Estado, de la *Ley de Fomento Ambiental*. Dicha modificación, literalmente, establece lo siguiente:

Cuarta: Sustitúyase el primer y tercer inciso del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, por los siguientes textos:

‘Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo’.

‘Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción’⁵.

Se debe tener en cuenta que antes de la antedicha reforma al artículo 968 del *Código de Procedimiento Civil*, el texto de dicho artículo señalaba expresamente lo que sigue:

Art. 968.- No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. La consignación se hará con arreglo artículo 196 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, a órdenes del recaudador.

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documentos con que se apareja a la coactiva, o sobre prescripción de la acción, salvo lo dispuesto en leyes especiales⁶.

Según esta disposición es necesario el pago previo, equivalente al cien por ciento de la deuda u obligación principal, valor al que deberán sumarse los intereses y costas procesales para acceder al juicio de excepciones a la coactiva. A diferencia del antiguo postulado, que traía consigo el artículo 968 del código adjetivo civil, en esta disposición la consignación es necesaria aún en los casos en que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción.

⁵ Ibíd., Disposición cuarta.

⁶ Ecuador, *Código de Procedimiento Civil*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 58 (12 de julio de 2005), Art. 968.

De modo que, tratándose de un juicio de excepciones, más allá de los fundamentos del mismo siempre debe realizarse la consignación del valor total de la deuda, caso contrario no es posible oponerse al procedimiento del cobro de dicha obligación, sin importar si es justo o no. Ahora, dado que por mandato expreso de la disposición décima antes señalada, esta problemática -la descrita en líneas anteriores- se traslada, en apariencia, al ámbito tributario, es necesario analizarla, por la notoria semejanza, a partir de la configuración del afianzamiento y de la caución en los procesos de dicha naturaleza, que imponen la obligación de consignar todo o parte de la obligación tributaria a fin de suspender la ejecutividad del título de crédito o procurar el devenir regular del proceso de impugnación.

Con el transcurso del tiempo y con la implementación del *Código Orgánico General de Procesos*, específicamente la pauta contenida en su artículo 317, la controversia procesal en torno a una eminente condicionalidad a fin de que el contribuyente pueda comparecer en un juicio de excepciones al procedimiento coactivo sin la consolidación de un pago previo sería superada parcialmente, pues se mantendría la constitución de una consignación ascendiente a la deuda principal, agregándose a tal cuantía sus intereses y costas generadas, pero con el solo efecto de que se suspenda la ejecución coactiva.

Sin embargo, dentro del mandato pertinente se deja sentado que en caso de que el deudor no acompañare a su escrito de excepciones la prueba de dicha consignación, el procedimiento coactivo no se suspenderá, el trámite de excepciones seguirá su desarrollo con normalidad; motivo por el cual los cauces procesales guiados hacia la accesibilidad de la justicia podrían verse consolidados a raíz de lo dicho, pero es inevitable notar que a costa de ello el trámite de excepciones se desnaturalizaría, pues su principal objetivo es conseguir la suspensión coactiva. El análisis en pertinencia se profundizará más adelante, dentro del acápite final de la investigación en cuestión.

1.2 Afianzamiento y caución en el derecho formal tributario

A fin de esclarecer la vinculación de las disposiciones legales que se han analizado y el afianzamiento y la caución en materia tributaria, es necesario antes definir y conceptualizar cada una de tales figuras: la *fianza* y la *caución*. El objeto del

análisis de estas instituciones será obtener una comprensión precisa del alcance de las mismas y entender jurídicamente su aplicación.

De acuerdo a lo manifestado, se procede a estudiar la primera de las figuras enunciadas: la fianza, o lo que conviene a la acción de afianzar. Para abarcar semánticamente dicha expresión cabe remitirse a la fuente formal del idioma materno: el Diccionario de la lengua de la Real Academia de la Lengua Española, que señala como significado de afianzar el siguiente: “Dar fianza por alguien para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de alguna obligación”⁷; de modo que, a breves rasgos, se puede acotar que frente a una terminología tan circular (fianza-afianzar-fianza), esta recrea *-grosso modo-* un resquicio adecuado que tiene la finalidad de observar y brindar factibilidad a un deber específico.

Con el objeto de direccionar la semántica hacia una definición práctica de índole legal respecto a la figura de la fianza, es necesario remitirse al contexto de la normativa interna de la realidad jurídica nacional; específicamente, el artículo 2238 del *Código Civil* ecuatoriano, que prescribe: “Fianza es una obligación accesorio en virtud de la cual una o más personas responden de una obligación ajena, comprometiéndose para con el acreedor a cumplirla en todo o parte, si el deudor principal no la cumple [...]”⁸; no obstante, esta definición tiene un ámbito de aplicación encausado hacia lo contractual, lo bursátil y lo mercantil.

Por ello, existen criterios que califican como inaplicable al concepto de fianza contenido en el *Código Civil* respecto al afianzamiento tributario, tal es el caso de Maldonado Muñoz, quien sostiene que:

[...] la definición prevista en el artículo 2238 del Código Civil no es aplicable al afianzamiento tributario como opera en nuestra legislación [...] tal definición de fianza es aplicable de manera preferente al ámbito civil, puesto como indica la regla segunda del artículo 18 del Código Civil, se dará el correspondiente significado legal a las palabras, cuando el legislador las haya definido expresamente “para ciertas materias”. De modo que, por eso mismo, no atañe estrictamente al ámbito tributario, aunque la

⁷ Real Academia Española de la Lengua, *Diccionario de la lengua española*, 22ª. ed., vol. I (Madrid: Espasa, 2014).

⁸ Ecuador, *Código Civil*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 46 (24 de junio de 2005), Art. 2283.

definición nos direcciona sobre el camino que hemos de tomar para hallar la naturaleza del afianzamiento⁹.

Ahora bien, es necesario transparentar el hecho de que la legislación vigente en el país en lo relativo a materia tributaria o en materia económica similar no trae consigo una definición cierta o aproximada respecto de lo que se entiende conceptualmente por afianzar, a pesar de que sí establece los mecanismos de cómo esta se configura; motivo por el cual se desarrollará en esta investigación el significado del término *afianzar* a través del contenido observado en el ámbito civil y mercantil.

De conformidad con el artículo 2238 del *Código Civil*, la fianza es una obligación accesoria; en el caso de la fianza fiscal es, asimismo, siempre una obligación accesoria, aledaña a la obligación principal de pago del tributo; por otro lado, respecto a que: “en virtud de la cual (de la fianza) una o más personas responden de una obligación ajena”, este elemento parece que no aplica a plenitud en el caso del afianzamiento en materia tributaria, pues si bien la fianza debe constituirse sobre un tercero ajeno al deudor principal, en los procedimientos tributarios es el deudor quien debe constituir el afianzamiento suficiente para obtener la suspensión de las medidas cautelares ordenadas en un proceso de cobro de un tributo determinado con anterioridad por la administración tributaria. En todo caso, debe advertirse que la acción de afianzar en materia tributaria, a simple vista, supera el contenido implícito en la fianza.

Pero se debe tener en cuenta que tales características de la norma revisada con anterioridad, evidenciarían un tercer rasgo conceptual que, a primera vista, crearía una controversia, pero que observándolo a profundidad y con detenimiento, esclarecerá la idea contenida y la intencionalidad objetiva de la norma. Dicho tercer elemento es el siguiente:

[...] que la fianza es una obligación accesoria, en virtud del cual dos o más personas responden de una obligación ajena, “*comprometiéndose para con el acreedor a cumplirla en todo o en parte, si el deudor principal no la cumple*”, lo que tampoco es aplicable al afianzamiento tributario puesto que, de modo general, el mismo contribuyente es deudor principal del tributo determinado por la Administración Tributaria. Aunque pudiera ser que el accionante de un proceso tributario no sea el mismo contribuyente, sino uno de los que nuestra ley reconoce como “responsables”, de acuerdo al artículo 26 del Código Tributario, [...]; caso en el que, el afianzamiento se

⁹ Mauricio Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete, implicaciones procesales y constitucionales* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 52.

daría, no por obligación propia, sino por una obligación, normalmente ajena, que se tiene por representación o por disposición legal¹⁰.

De modo que la finalidad de la fianza, en todo caso, es garantizar el pago de la totalidad de la deuda, configurando para aquello la posibilidad de perseguirla en el patrimonio personal de un tercero distinto al deudor principal. En materia tributaria, el afianzamiento no se reduce a la opción única de vincular a un tercero para que se responsabilice por el pago de la deuda, pero sí persigue, de modo abierto e incluso creativo, la necesidad de asegurar de manera real o personal el pago de la totalidad de la deuda tributaria. Es decir, que el afianzamiento tributario es la acción mediante la cual se garantiza el pago de una obligación fiscal, en tanto que la fianza es un mecanismo personal de garantía.

El segundo término a tratar es aquel que engloba la figura de la *caución*, la misma que se define como: “La garantía, fianza u otra medida que asegure el cumplimiento de una obligación”¹¹; es decir, que mediante este extracto simple se observa al término caución como si fuese un sinónimo más de fianza o afianzar, lo cual, por la asimilación tanto legislativa como jurídica del entorno nacional, se da como un hecho cierto. A fin de obtener un desarrollo integral respecto a lo que se entiende por caución, se toma en consideración lo dicho por Talancón Escobedo, quien manifiesta: “El término caución viene de cautela. Buscar seguridad personal o patrimonial. Caucionar significará tomar precaución, precaver cualquier daño. Una caución será la que se otorga para eximir a otro de alguna obligación”¹².

En la legislación ecuatoriana se puede encontrar la definición de este vocablo, específicamente en el artículo 31 del *Código Civil*, el mismo que reza: “Caución significa generalmente cualquiera obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena. Son especies de caución la fianza, la prenda y la hipoteca”¹³; repetidamente se vuelve a asimilar a la caución con la fianza, pues el mandato explícito de tal compendio legal manifiesta en último término a la fianza como una especie de caución.

¹⁰ *Ibíd.*, 53.

¹¹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental* (Buenos Aires: Heliasta, 1997), 66

¹² Jaime Hugo Talancón Escobedo, “Caución”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, UNAM, No. 253 (2003): 53.

¹³ Ecuador, *Código Civil*, Art. 31.

Batallas Gómez, por su parte, otorga un tratamiento más acertado de la figura en análisis, el autor delata, además su aplicación en la realidad jurídica nacional, expresando:

La caución es utilizada como una garantía al cumplimiento de una obligación en etapa de discusión dentro de un proceso, de ahí que resulta imperativo que la caución o garantía, sea fijada, no como requisito para calificar la demanda sino luego de admitida la demanda he iniciado el proceso, para que el magistrado la ordene de acuerdo con cada caso, y de esta manera no se produzca una obstaculización al acceso de justicia¹⁴.

De manera que la caución no es sino una garantía. Su función es precautelar de algún modo el pago de una obligación que se está discutiendo. Quizás aquí pueda establecerse una distinción con el afianzamiento, mientras este se concreta en la acción de garantizar una obligación tributaria que se presume indiscutible (o al menos su disputabilidad no es relevante para aquel), la caución está necesariamente vinculada a un proceso en el cual se está discutiendo la existencia o validez de la obligación fiscal impaga.

En todo caso, del análisis realizado en párrafos precedentes, es posible decir que estas dos figuras (la fianza y la caución) conforman especies de subcategorías de las denominadas *garantías personales*, siendo la fianza la garantía personal más conocida. Esta consiste en el presupuesto de que un tercero se obliga a pagar o a cumplir una prestación debida por el deudor directamente al acreedor; es una figura tripartita o triangular, por la intervención de varias personas: el deudor, el acreedor y el fiador, pudiendo existir una pluralidad de acreedores, de deudores y de fiadores. La característica que resalta de esta figura -como se ha podido apreciar- es la accesoriedad, pues pende necesariamente de la obligación principal que está garantizando¹⁵. Y afianzar supondría sencillamente la acción para constituir una fianza.

La otra figura que forma parte de la categoría indicada es la caución, figura en la cual, en materia de derecho de seguros, el asegurador no se obliga a cumplir por otro sino que se obliga a un resarcimiento al acreedor de los daños que el incumplimiento le

¹⁴ Hernán Batallas Gómez, “El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2009), 14.

¹⁵ Francisca Ramón Fernández, “Las garantías personales. Diferencia entre fianza, seguro de caución y aval.”, Universitat Politècnica de Valencia (2009): 4, <<https://media.upv.es/player/?id=4022b9f2-700b-144c-8ed2-dcdbf3bd6049>>.

haya ocasionado; el asegurador resulta obligado cuando junto al incumplimiento se han causado daños y perjuicios al asegurado; por lo antes manifestado, se puede ultimar que esta figura no tiene carácter de accesoriedad, hecho que lo diferenciaría de la fianza¹⁶. No obstante, esta descripción parece ajena a la configuración de la caución en materia tributaria, ya que esta, en el ámbito contencioso tributario, apareció como un requisito de procedibilidad de las acciones, que se ha relativizado para aparentar actualmente un mecanismo de garantía del interés público fiscal y no necesariamente un seguro o resguardo ante el posible riesgo de la dilatación del pago oportuno.

Sin embargo, si se concibe a la caución en materia contenciosa tributaria como un seguro para evitar el inadecuado e innecesario uso de las acciones, la noción del seguro de caución del derecho de seguros sirve para distinguir a aquella de la fianza. Entonces, después del necesario al discernimiento de estas figuras, cabe puntualizar las diferencias sustanciales entre la caución y la fianza (el acto de afianzar), siendo necesario remitirse al objeto intrínseco de la caución, como el acto de suplir e indemnizar el daño sufrido por el acreedor en el caso de incumplimiento de la obligación; no hay un cumplimiento de forma subsidiaria, sino que el preverlo es el objeto mismo de la constitución de la caución, lo que denota una evidente carencia de accesoriedad; además de poseer un carácter *oneroso*, ya que ambas partes (contribuyente y fisco) persiguen a través de esta figura la obtención de una ventaja patrimonial; sumándose a esto el hecho de que se desarrolla de forma *aleatoria* porque es incierto si va a suceder o no, es decir, si el riesgo que se está asegurando (pago o extinción del tributo) se va a producir o no, diferenciándose de la fianza (y de su acto de constitución) en tal aspecto¹⁷.

Otra diferencia -y esta sí de orden mucho más afín al tributario-, es aquella en la cual se utiliza como parámetro de comparación la regla del *solve et repete*. A continuación se hace referencia al criterio de Maldonado Muñoz, quien expresa lo siguiente:

Vale decir, empero, que el afianzamiento y la regla solve et repete, si bien comparten algunas características, se distancian en tanto la regla significa pago anticipado del tributo reclamado, por lo que es una forma de solución de lo debido, no una garantía de cumplimiento, como sí lo es, por definición, el afianzamiento tributario. De este modo,

¹⁶ Ibíd., 5,

¹⁷ Ibíd., 7-8.

el afianzamiento tributario no es pago previo, al menos no en su total, puesto que, como se hace constar en nuestro ordenamiento, si la impugnación del actor no prospera o no prospera en su totalidad, la caución se tiene por anticipo al pago del tributo¹⁸.

De lo manifestado por el autor antes referido se desprende que la barrera que podría marcar la gran diferencia entre las figuras del afianzamiento y de la regla del *solve et repete*, materializada en la caución, sería el carácter alternativo de ser o no un medio subsidiario que garantice un pago intrínseco de la obligación tributaria; no obstante, aquello no excluye el vínculo que existe entre el afianzamiento y la regla del *solve et repete*; cabe enfatizar que la tendencia observada en el párrafo anterior tiene como objeto disuadir al lector respecto de la funcionalidad de las figuras frente a una deuda impositiva. Observando el desarrollo de ambas figuras, cabe puntualizar que en tanto el afianzamiento actúa de forma subsidiaria como una garantía del pago, la caución, como concreción radical de la regla mencionada, se desempeña como un pago anticipado.

Empero, es cuestionable concluir que una institución jurídica pueda o no desenvolverse como un eminente pago previo por el solo hecho de cuantificar un dispendio destinado a cubrir en todo o en parte la obligación tributaria; pues, es realmente incierto y apresurado deducir que una cantidad de dinero, sea total o parcial, pueda ser categorizada como pago de la deuda fiscal por su sola fijación anticipada; por ello, debería tratarse con mayor meticulosidad tal supuesto, pues se debe enfatizar que posicionar al *quantum* de la caución como pago previo no es posible sino en relación con el objeto y fin de la misma institución jurídica. De ahí que debería distinguirse el afianzamiento de la caución por el rol que cada uno cumple, más allá de la sola distinción por los montos que cada uno exige. En tal caso, parecería que el rol del afianzamiento es el de garantizar el pago de una deuda tributaria, en tanto que el de la caución es pagar en todo o en parte la obligación antes de discutirla.

Esto no ha ocurrido en Ecuador. La idiosincrasia y la técnica de los legisladores nacionales ha ocasionado que los textos legales generen dudas a causa de vacíos y lagunas contextuales que se han formado como resultado de la creación de las leyes. Muestra de lo dicho es la implícita realidad del tercer inciso de la disposición cuarta, atinente al cobro eficiente de créditos de instituciones estatales, normativa

¹⁸ Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 49.

complementaria que forma parte de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*; en la cual se manifiesta lo siguiente: “[...] Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción”. (Énfasis añadido).

Se observa en la cita realizada, de forma fidedigna, el uso único del verbo *consignar*, sin hacer relación alguna a si trata de un afianzamiento o de una caución, a pesar de que la finalidad de dicha consignación supondría la cesación de las medidas cautelares, como un efecto propio de la presentación del juicio de excepciones al procedimiento de ejecución, suponiendo entonces que tal consignación se inclinaría hacia la naturaleza del afianzamiento y no de la caución; sin embargo, este ejercicio hermenéutico¹⁹, denota la pobre técnica legislativa de los mandatarios al momento de plantear y configurar las normas tributarias.

Esta situación ha generado el empleo impreciso del término caución como sinónimo de afianzamiento, y viceversa, incluso por parte del mismo legislador en momentos específicos, como en la inclusión que se hizo de la caución en el *Código Orgánico Tributario* bajo el título de afianzamiento. Esto ha desembocado en que la aplicación de ambas instituciones jurídicas sea objeto de múltiples interpretaciones²⁰ extensivas que se alejan de lo cierto de la naturaleza y contenido de cada una de ellas.

Ciertamente, la distinción esencial entre las figuras de fianza y caución no ha devenido de un ejercicio conceptual tendiente a establecer una obligación accesoria sobre una deuda principal, ya que en el enfoque de la legislación interna de carácter tributario tal hipótesis ha sido desvirtuada totalmente; hay que considerar que en el plano práctico, mientras el afianzamiento se constituye con el afán de hacer cesar medidas cautelares, suspendiendo la ejecutividad propia que trae consigo un título de crédito, por otro lado, la caución se ha constituido como una condicionante para proponer cualquier acción de impugnación a los actos de la administración tributaria,

¹⁹ La hermenéutica es la ciencia de la interpretación, enseña los principios, métodos y reglas de cómo interpretar. Con respecto ya al derecho, se dice que es la “rama de la ciencia del derecho que trata la interpretación de las normas que lo constituyen”. Roberto Islas Montes, *Una introducción a la hermenéutica fiscal* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 33.

²⁰ Interpretación: “Actividad intelectual encaminada al esclarecimiento del verdadero sentido de una norma legal, de un contrato, de un testamento, y en general, de cualquier acto o hecho jurídico”. Rafael de Pina Vara, *Diccionario de derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1997), 153.

inclusive la de excepciones al procedimiento coactivo para ventilar dicha controversia en sede judicial. De lo expuesto se desprende, aparentemente, que ambas instituciones denotan algún tipo de garantía con fines distintos, constituyéndose sobre una obligación principal, la cual es la determinación, recaudación y, en sí, el pago de un tributo.

Finalmente, es necesario precisar que si bien semánticamente la fianza o su acción, *afianzar*, es tratada como sinónimo de caución, estas figuras son diferentes en la aplicación jurídica nacional, ya que su utilización prevé, como se ya ha indicado, situaciones muy bien definidas en la legislación interna. Y a fin de precisar de mejor manera tales diferencias, a continuación se analizarán tales figuras jurídicas a través de su evolución normativa hasta el día de hoy.

Con el objeto de sintetizar las reseñadas diferencias entre las figuras de caución, afianzamiento y consignación, se hace una sucinta caracterización de cada una: 1. Caución.- Se confina a ser utilizada ortodoxamente en los denominados *Juicios de impugnación* con el único efecto de suspender las medidas emitidas como producto del acto administrativo impugnado; se la usa como un requisito previo de procedibilidad. Esta figura necesariamente está vinculada a un proceso dentro del cual se está discutiendo la existencia o validez de una obligación tributaria; 2. Afianzamiento.- Tal figura está destinada a suspender el procedimiento de ejecución en los procesos conocidos como *Excepciones a la coactiva*; es decir, que este se constituye con el afán de hacer cesar las medidas cautelares, y en sí de suspender la ejecutividad propia que trae consigo un título de crédito, donde la obligación se presume indiscutible; y 3. Consignación.- No constituye una garantía, se traduce en el depósito efectuado por el deudor en una caja pública.

1.3 Origen y desarrollo de las figuras de caución y afianzamiento en materia tributaria dentro de la legislación ecuatoriana

Indagando sobre el origen de tales figuras, necesariamente hay que remitirse al primigenio arranque del *solve et repete*, derivación latina que significa: paga y reclame (repita)²¹. Esta regla surge en el derecho romano, en los tiempos de la República, donde el *edicto del pretor* (pronunciamiento de los magistrados romanos) asignó la condición de parte actora al contribuyente con el fin de obtener una declaración de ilegitimidad de

²¹ Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario* (Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1998), 281.

la *pignoris causa* (toma de prenda) otorgada a los *publicanos* (recaudadores de impuestos); tal figura trascendería al derecho imperial y, posteriormente, a la ley italiana sobre lo contencioso administrativo de 1865, y de allí a las normas tributarias de otras naciones²².

Una de las justificaciones sobre la aplicación del pago previo se basa en la idealización de un medio efectivo del que se vale el ente público para realizar puntualmente sus ingresos y para desbaratar la táctica dilatoria de los contribuyentes astutos, dispuestos a perturbar a la justicia con tal de retrasar el pago de tributos²³. En tal fundamentación se da por hecho que los intereses estatales son los intereses de todos, por lo que se supone que la falta de pago puntual de los tributos acarrea un perjuicio colectivo.

De antemano, es necesario considerar que el afianzamiento tiene un vínculo histórico con la regla del *solve et repete* (que se examinará más ampliamente en el capítulo siguiente), en tanto tiende al condicionamiento de índole pecuniario para la cesación de las medidas cautelares dispuestas en un procedimiento de cobro o, en sus inicios, para suspender directamente aquel. Por su parte, la caución, como concreción extrema de la regla estudiada es exigida para poder acceder a ventilar una *litis* determinada de carácter tributario en sede contenciosa. Cabe recordar que la constitución del afianzamiento, teóricamente, no implicaría estrictamente pago previo e inicialmente se ha dicho que, para autores como Maldonado Muñoz, la caución sí supondría dicho efecto; no obstante, hoy en día, por el desarrollo normativo nacional parecería que la caución constituye una garantía o seguridad de cumplimiento²⁴, con aras a conseguir un compromiso de comparecencia y consecución con el proceso. A fin de esclarecer de mejor manera esta aparente contradicción, a continuación se expondrá el desarrollo normativo ecuatoriano.

Muchos años atrás en el país se daba a conocer a los contribuyentes ciertas jurisprudencias o criterios tributarios que eran sostenidos por la propia Administración, a través de las publicaciones realizadas en el denominado *Boletín de Hacienda*, emitido

²² Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Buenos Aires: Editorial Ley, 2004), 675.

²³ Fernando Garrido Falla, *Tratado de derecho tributario* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966), 351.

²⁴ Giannini indica que con el *solve et repete*: “La facultad del ciudadano de promover la acción judicial está subordinada, sin embargo, al cumplimiento de una gravosa condición, a saber: a dar satisfacción previa a la pretensión impositiva resultantes del acto liquidatorio [...]”. Donato Giannini, *Instituciones de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957), 257.

desde el año de 1928²⁵; cabe aclarar que a dicha fecha no existía tribunal especializado con competencia en temas meramente tributarios, los encargados de suplir el conocimiento de la materia en cuestión eran los jueces civiles comunes. Acotando con lo antes argumentado, hay que considerar que para ese entonces el *pseudosistema* jurídico tributario no contaba con la presencia de una figura similar a caución o fianza; sin embargo, en sede administrativa existía la condición terminante del *pague para reclamar*, materializándose a plenitud la regla del *solve et repete*, razón por la cual reconocidos tratadistas de la época, como Durango Flores²⁶, sostenían que los reclamos se resolvían poco menos que cara o sello²⁷.

Vale la pena mencionar que en 1958 se había constituido formalmente el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), que ha realizado hasta la presente fecha 29 Jornadas en las cuales se ha ratificado la plena vigencia del *Modelo de Código Tributario para Latinoamérica*, haciendo varias recomendaciones a las administraciones tributarias. Dentro de aquellas recomendaciones saltan a la vista las que hacen referencia a la figura del *solve et repete*, que específicamente se encuentran contenidas y analizadas en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en el año de 1958, de las que Casás, haciendo referencia destaca:

[...] 4. La supresión de la regla ‘solve et repete’ y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes. Es sumamente necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso que la regla del ‘solve et repete’ debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia, por ser violatoria del principio de igualdad²⁸.

En base a la consideración antes vista, ciertas legislaciones de países de toda América Latina seguirían la recomendación efectuada por el ILADT, por lo que eliminarían de sus legislaciones de índole fiscal toda institución o cualquier tipo de vestigio que tienda a relacionarse con la condicionalidad del pague y reclame que

²⁵ Ministerio de Hacienda, *Boletín de Hacienda No. 5* (Quito: Talleres Tipográficos Nacionales, 1928), 3.

²⁶ Washington Durango Flores, *Legislación tributaria ecuatoriana* (Quito: Editorial Universitaria, 1979), 46.

²⁷ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana* (Quito: Editorial Edipcentro, 2010), 82.

²⁸ José Osvaldo Casás, *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano* (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2014), 149.

contiene originariamente el *solve et repete*; lamentablemente, el Ecuador es uno de los países que se no seguiría dicha recomendación para esa época.

Mediante el Decreto-Ley de Emergencia No. 10, publicado en el Registro Oficial No. 847 del 19 de junio de 1959, en la presidencia de Camilo Ponce Enríquez, se instaura y organiza el Tribunal Fiscal, organismo jurisdiccional independiente de la administración tributaria y aún autónomo de la propia Función Judicial; sustrayéndose de la esfera de la justicia ordinaria a la esfera de lo contencioso tributario; además, se observa una jerarquía especial de forma inicial, pues las sentencias emitidas por este no eran susceptibles de revisión alguna por ninguna autoridad²⁹.

En el orden de cómo se fueron desarrollando las circunstancias, se mostraba lógico y de suma necesidad el que se expidiera un cuerpo legal que contuviera las normas básicas y fundamentales de la tributación, acción que se plasmaría bajo la denominación de *Código Fiscal*, el cual se promulgaría mediante Decreto-Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963, en el gobierno de Carlos Julio Arosemena Monroy³⁰. Este cuerpo normativo rigió desde 1963 hasta 1975.

La regla del *solve et repete*, mientras estuvo vigente el *Código Fiscal*, se materializó en el sentido de disponer que el Tribunal Fiscal solo pueda ordenar la suspensión de procedimientos de ejecución de una obligación tributaria que se encontrare impugnada judicialmente, siempre que: “[...] se afiance el interés fiscal [...]”³¹, entendiéndose referido al monto total o cuantía de la obligación que se impugnaba, con lo que quedaba claro que el pronunciamiento de la Administración sobre la determinación de tributos estaba revestido de la ejecutividad necesaria para que se inicie el cobro coactivo de la obligación, aun cuando sobre tal decisión la misma norma establecía recursos para su impugnación por la vía judicial³².

²⁹ Durango Vela, *Legislación sustantiva*, 82.

³⁰ *Ibíd.*, 83.

³¹ Art.137.- “En el mismo escrito de demanda o posteriormente, el actor podrá pedir que se suspenda el procedimiento de ejecución. Igual derecho tendrá si la ejecución se inicia después de presentada la demanda. El Tribunal ordenará dicha suspensión siempre que se afiance el interés fiscal, de conformidad con lo que dispone el artículo siguiente; caso contrario, continuará la ejecución. No será necesario este requisito cuando se trate de los casos previstos en el Art.118 literal f)”. Ecuador, *Código Fiscal*, en Registro Oficial, No. 490 de 25 de junio de 1963), tít. IV “De la demanda contenciosa tributaria”, cap. IV “Del procedimiento”, Sección cuarta “De la suspensión del procedimiento de ejecución”.

³² Pablo Guevara, “La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, el recargo en materia tributaria y el afianzamiento de las demandas” (ponencia, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario en Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Cuenca, 2009).

Ya en aquella época se puede detectar la presencia de una institución que permitía a las administraciones públicas que se desempeñaban en el ámbito tributario ostentar los medios coercitivos suficientes con el objeto de poder hacerse de bienes que puedan cubrir la obligación impositiva³³, sin que medie resolución o autorización alguna de autoridad judicial; pues ya para el año de 1971 se implanta en Ecuador la figura de la *coactiva*³⁴ contemplada en la *Ley de Impuesto a la Renta*, que fue publicada en el Registro Oficial No. 305 de 8 de septiembre de 1971³⁵.

Por lo antes expuesto, se debe resaltar que el diseño original del afianzamiento implementado en la legislación interna de carácter tributario no restringía el acceso de los contribuyentes al sistema de justicia a fin de impugnar los actos administrativos de naturaleza tributaria, pues el único efecto implícito de inhibirse al momento de afianzar conllevaba la no suspensión de las vías de cobro, mas no suponía un posible archivo de la demanda. Es menester enfatizar que para la época no se manifestaba que la aplicación de tal figura era relevante solo a la impugnación o a la presentación de excepciones al procedimiento coactivo.

Con el transcurso del tiempo y el avance de criterios valiosísimos en materia de tributos³⁶, se llega a poner un alto a la regla del *pague primero y reclame después*, es así que mediante derogatoria contenida en el Decreto Supremo No. 1016-A, de fecha 6 de diciembre de 1975, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de

³³ Art. 67.- Ejecución de los Títulos de Crédito.- Emitido legalmente un título de crédito, se procederá a su ejecución, previa notificación al deudor, concediéndole ocho días para el pago, salvo lo dispuesto en Leyes Especiales. Art. 68.- Auto de Pago.- Si notificado el deudor no hiciere el pago dentro del plazo señalado para ello, se dictará auto de pago conforme a lo dispuesto en el Art. 458 del *Código de Procedimiento Civil*. *Código Fiscal*, Registro Oficial, No. 490 de 25 de junio de 1963), tít. III “De la ejecución de los créditos tributarios”, cap. I “Disposiciones generales”, Arts. 67 y 68.

³⁴ “Mediante el procedimiento de cobranza coactiva las entidades que forman parte de la administración pública persiguen el cobro forzoso de acreencias pecuniarias de derecho público, independientemente de la voluntad del obligado, estando facultadas para detraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo adeudado”. Jorge Danós Ordóñez, *El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos* (Lima: Themis, 1995), 43.

³⁵ Art. 128.- Procedimientos coactivos.- Los Jefes Provinciales de Recaudaciones que, ocurridos tres meses a contarse de la fecha de posesión de su cargo, no iniciaren el procedimiento de la coactiva por los créditos pendientes, serán privados de sus sueldo hasta que pongan al día las tramitaciones. Ecuador, *Ley de Impuesto a la Renta* [1971], cap. XXXVI “De las sanciones para los funcionarios y empleados públicos”, Art. 128, en Decreto No. 1283, R.O. 305, 8-IX-71.

³⁶ Integrantes de Comisión Interinstitucional: Dr. Juan Boada Pérez (Presidente del Tribunal Fiscal de la República), Dr. Luis Hidalgo López (Subcontralor General de la Nación); Dr. Vicente García Mancheno (Magistrado del Tribunal Fiscal); y el Dr. Rodrigo Garcés Moreano (Director General de Rentas Encargado). *Código Tributario*, versión original, exposición de motivos del Decreto Supremo No.1016-A; Registro Oficial, No. 958-S (23-XII-1975).

diciembre del mismo año, bajo el régimen del Gral. Guillermo Rodríguez Lara, entra en vigencia el cuerpo legal denominado como *Código Tributario*; la aludida derogatoria representó uno de los principales objetivos de la comisión redactora de este cuerpo legal, al considerarse como una odiosa discriminación de poder económico³⁷.

La comisión redactora del *Código Tributario*, en su ánimo de abolir de la legislación tributaria la arcaica aplicación de la regla pague y reclame y cualquier tipo de derivación que provenga de este precepto, fue influenciada por las corrientes de pensamiento jurídico avaladas por doctrinarios de la talla de Giannini³⁸, Griziotti³⁹ y Giuliani Fonrouge⁴⁰, quienes sostuvieron que la regla del *solve et repete* no guardaba relación con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, sino que constituía el velado reconocimiento de un privilegio a favor del fisco, que se tradujo en una medida de protección de la política financiera del Estado y que encontró su justificación en el propósito de asegurar el pago de la obligación tributaria que se pretendía del contribuyente, sobre la base del ejercicio de su poder soberano, situación que resultaba inadmisibles⁴¹.

Coincidiendo con lo dicho en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Pablo Guevara propuso lo siguiente:

[...] El Código Tributario, que pasó a sustituir al Código Fiscal, da un paso trascendental en la evolución de la normativa tributaria ecuatoriana, en busca de equilibrar la desigual relación jurídica entre el Estado, como acreedor de tributos; y, el contribuyente, como obligado a su pago, incorporando para ello una disposición por la cual la presentación de la demanda contenciosa-tributaria suspende la ejecutividad del título de crédito⁴² y, en

³⁷ Durango Vela, *Legislación sustantiva*, 83.

³⁸ Donato Giannini manifiesta: “El contenido de esta norma, y las consecuencias prácticas de que ella derivan, son cosa distinta del principio de ejecutoriedad de la pretensión tributaria, siendo una norma peculiar del derecho tributario, con la finalidad de resultar un medio para impedir que el particular pida en juicio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarlo a cumplirlo, en tiempo oportuno, la obligación resultante de la liquidación”. Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, 225.

³⁹ Griziotti considera: “Una institución autónoma del derecho financiero, cuya finalidad como medida protectora de política financiera es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe, desalentando la promoción de acciones infundadas o temerarias de los obligados que puedan impedir el regular ingresos de los tributos en las arcas estatales para cumplir sus fines públicos”. Benvenuto Griziotti, *Principios de las ciencias de las finanzas* (Buenos Aires: Depalma, 1949), 147.

⁴⁰ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 729-30.

⁴¹ Lorena Marcela Almada y Julieta Irazoqui, “Principio del Solve et Repete en el marco del pacto de San José de Costa Rica” (2003): 27, <<http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl10.htm>>.

⁴² El primer inciso del Art. 262 del *Código Tributario* establece: “La presentación de la demanda contenciosa-tributaria suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por

consecuencia, impide el inicio del proceso de ejecución coactiva, manteniendo en su texto la figura del afianzamiento restringida tan solo al caso en que, de manera opcional, el contribuyente, responsable o tercerista pueda solicitar hacer cesar las medidas cautelares⁴³ que se hayan establecido dentro de un procedimiento de ejecución coactiva⁴⁴.

La desaparición de una figura atentatoria al libre y pleno ejercicio de los recursos judiciales para impugnar los actos administrativos de determinación tributaria a fin de garantizar la igualdad entre los sujetos de la relación impositiva, trajo consigo un incremento significativo del número de demandas que los contribuyentes presentaban ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, atribuyéndose a esta circunstancia un colapso del sistema judicial tributario⁴⁵.

A consecuencia de la cantidad excesiva de demandas, que según la tesis estatal producían un abuso de recursos por una probable mal utilización de vías y procedimientos por parte de los contribuyentes que se creían afectados en sus derechos, surgieron enfoques contrarios que recomendaban incorporar una sencilla obstrucción en el sistema judicial. No obstante, al respecto Pablo Guevara expresa:

En nuestra opinión tal colapso, de existir, no es tal y el aumento del número de demandas tributarias propuestas y sin resolver tendrían otros justificativos, tales como: la falta de suficientes tribunales fiscales; y, el abuso o equivocación de las administraciones tributarias en la determinación de los tributos, en la atención de las reclamaciones administrativa, o en el ejercicio arbitrario de la facultad determinadora⁴⁶.

Ahora bien, a continuación se procede a enunciar literalmente las normas relevantes a la problemática objeto de este estudio (sobre el afianzamiento y la caución), incluyendo un breve análisis de cada una de ellas. A fin de no recrear una distorsión cronológica y de no quebrantar la lógica secuencial de la evolución legal en materia tributaria, se partirá de las normas que se incluyeron en el primer *Código Tributario*, es

consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado”.

⁴³ El primer inciso del Art. 248 del *Código Tributario*, que trata sobre el afianzamiento para la cesación de medidas cautelares, determina: “Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos: [...]”.

⁴⁴ Guevara, “*La nueva Constitución frente*”, 15.

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ *Ibíd.*

decir, aquel formato original que estaba vigente hasta antes de la codificación 2005-009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

Art. 262.- Suspensión y Medidas Cautelares.- La presentación de la demanda contenciosa tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado.

Sin embargo, a solicitud de la Administración Tributaria respectiva, del funcionario ejecutor o de sus Procuradores, la Sala del Tribunal que conozca de la causa podrá ordenar como medidas pre-cautelatorias las previstas en el artículo 165, en los casos y con los requisitos señalados en la misma norma⁴⁷.

Como se desprende del artículo que antecede, se puede afirmar que ya para la época se plasmaba dentro del primer *Código Tributario* un mandato referente a que la sola presentación de la demanda contenciosa tributaria suspendía la ejecutividad que ostentaba el título de crédito, motivo por el cual no cabía procedimiento coactivo alguno, o en caso de que se hubiese instaurando dicho procedimiento, este debía suspenderse. Por lo acotado, se diría que la presencia de un postulado que denote una dinámica eficaz a fin de garantizar al accionante un desarrollo pleno de la controversia en vía judicial era producto, en aquel entonces, de políticas tributarias vanguardistas.

Sin embargo, la aludida norma no eliminaba aparentes favoritismos hacia una de las partes procesales, pues en su segundo inciso se confiere a la administración tributaria la potestad de dictar medidas cautelares⁴⁸ en sede administrativa, con el objeto de que se establezca un aval capaz de cubrir preliminarmente la contingencia de la obligación tributaria; pero la opción de emitir tales medidas debía cumplir dos requisitos: 1) que el obligado pretendiere ausentarse del país; y, 2) que este deudor intentare enajenar u ocultar bienes. En caso de no comprobarse dichas situaciones, no cabía la imposición de medidas precautelatorias.

⁴⁷ Ecuador, *Código Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 958 (23 de diciembre de 1975) Art. 262.

⁴⁸ Art. 165.- Medidas precautelatorias.- Siempre que hubiere peligro de que el deudor se ausente o de que enajene u oculte bienes, el ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Al efecto, no precisará de trámite previo, pero para decretar estas medidas el ejecutor obtendrá las pruebas pertinentes. El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 263 de este Código.

Art. 263.- Cesación de Medidas Cautelares: Afianzamiento.- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos: [...] ⁴⁹.

Del texto citado se colige que la finalidad (primigenia) del afianzamiento era la cesación de las medidas cautelares ordenadas en sede administrativa con ocasión del respectivo procedimiento coactivo o de las dispuestas en sede contenciosa tributaria. El valor del afianzamiento ascendía al monto total de la obligación tributaria principal más un 10% adicional que cubría los intereses generados hasta la fecha y posibles costas.

Cabe señalar que en esta norma en particular no existía condición alguna que obstruyera al contribuyente el acceso a cualquier acción contenciosa tributaria, pues el afianzamiento es finalmente optativo y está destinado únicamente a cesar las medidas cautelares ordenadas en el proceso, tales como, de manera general: el arraigo, la prohibición de ausentarse del país, el secuestro, la retención y la prohibición de enajenar bienes.

Art. 301.- Afianzamiento de la obligación.- De haber motivo suficiente por el mérito y fundamentación de las excepciones, el Magistrado de Sustanciación podrá ordenar, en cualquier estado del juicio, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 263 y siguientes de este Código, a menos que se hubiere propuesto y se encontrare en trámite demanda de impugnación ⁵⁰. (Énfasis agregado).

Este artículo coincide con el análisis expuesto en los párrafos que anteceden, evidenciando una retórica común y congruente con el contexto legal de dicho período; el lineamiento contenido en esta norma determina incuestionablemente que para la interposición de excepciones al procedimiento de ejecución por parte del contribuyente no existía pago previo alguno de la obligación tributaria, destacándose así la plenitud y vigencia de las herramientas procesales que el accionante poseía, sin que el órgano legislativo haya limitado de algún modo la accesibilidad al sistema de justicia.

Además, cabe puntualizar que, según el contenido del último artículo citado, de acuerdo al criterio del magistrado de sustanciación y en mérito de los autos contenidos

⁴⁹ *Ibíd.*, Art. 263.

⁵⁰ *Ibíd.*, Art. 301.

en el juicio de excepciones, en cualesquier estado del proceso y hasta la emisión de la sentencia, el mismo podía determinar la consecución de la coactiva o, de ser el caso, la constitución del afianzamiento para suspenderla, sin que ello implique una limitación al accionante. En todo caso, cabe advertir que este proceder correspondía únicamente en los juicios de excepción a la coactiva y no en los de impugnación.

Luego pasarían aproximadamente más de tres décadas de vigencia de la normativa expuesta, sin que se hubiera incorporado al régimen legal tributario alguna figura que se aproxime siquiera a un *pago previo*, hasta que la denominada Asamblea Constituyente, de plenos poderes, instaurada en la ciudad de Montecristi (Manabí) entre los años 2007 y 2008, se encargaría de reavivar un aparente supuesto de afianzamiento que actuaría como una condicionante previa a comparecer en sede contenciosa-tributaria, denominada caución. Esta figura fue incorporada en la conocida *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador*, cuerpo normativo publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 242-3S, del 29 de diciembre de 2007, que entraría en vigencia a partir del 1 de enero de 2008.

El accionar del órgano constituyente catalogado como legislador supremo, respecto a la emisión de la denominada *Ley de Equidad Tributaria*⁵¹ (LET), sería muy cuestionado, por existir consideraciones que rebatían la atribución de dicha autoridad, pues argumentaban que el poder de legislar era muy distinto a la finalidad por la cual fue constituida. Entre otras controversias que trajo el compendio normativo dictado por dicho organismo plenipotenciario, una se encontraría en el artículo 7 de la LET, el cual reza:

Art. 7.- Las acciones y recursos que deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo.

⁵¹ Téngase en cuenta el hecho de que la promulgación de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador* (R.O. S No. 242, de 29-XII-2007) entraría en vigencia con posterioridad a la Codificación del *Código Tributario* 2005-009, (R.O. S No. 38, de 14-VI- 2005).

En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere⁵².

Remitiéndose a los tres últimos incisos del artículo citado, se nota, en particular en los incisos segundo y tercero, la existencia de dos supuestos muy bien delineados entre sí; el primero prevé el destino que tendría la caución equivalente al 10% de la cuantía en discusión, que en el hipotético caso de que llegase a prosperar en su totalidad la pretensión del accionante (contribuyente) debía ser restituida, más el interés correspondiente⁵³; en tanto que el segundo supuesto contemplaba a su vez dos premisas: 1) un fallo parcial en favor del contribuyente, por el cual obtendría una devolución ascendiente a la totalidad de lo abonado; y 2) la probabilidad de que la contienda legal sea adversa a la pretensión del contribuyente, evento en el cual la administración tributaria dispondría del monto de la caución como abono a la obligación tributaria.

De modo que se puede apreciar que la configuración de la garantía otorgada en el artículo 7 de la denominada *Ley de Equidad Tributaria*, denominada arbitrariamente como afianzamiento, cuando en su texto trata en particular de la caución, tiene el propósito de actuar de forma subsidiaria a fin de cubrir una obligación principal (pago del tributo); pero dicha interpretación sufre de inmediato un revés, ya que en el inciso cuarto del mismo artículo se propone una verdadera condición que inhibe el acceso a la justicia, pues, literalmente, manifiesta que sin la constitución de dicha caución no se podrá calificar la demanda, asumiéndose como no presentada y -por consiguiente- debiéndose ejecutar el acto impugnado.

⁵² Ecuador, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 242-3S (Montecristi, 29 de diciembre de 2007): 7.

⁵³ Art. 21 del *Código Tributario*.- Intereses a cargo del sujeto pasivo (Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Y es por disposición del mentado artículo que se introduce en el *Código Tributario* esta figura de caución, denominada aleatoriamente como afianzamiento, incorporándose a este cuerpo legal un artículo innumerado posterior al 233 (233.1). De conformidad con dicha norma, la caución era aplicable a todos los procesos que se inicien en general contra todos los actos y procedimientos en los que la administración pública tributaria persiga la determinación y recaudación de tributos.

Con el afán de singularizar este análisis, debe centrarse en el hecho fáctico de que el valor porcentual de caución que trajo consigo la norma observada fue del 10%; es decir, que se está frente a un monto parcial con relación al total de la cuantía planteada en un hipotético proceso contencioso tributario; distinguiéndose de esta manera con el afianzamiento dispuesto para la suspensión de las medidas cautelares en los procesos de cobro de obligaciones tributarias. De modo que el planteamiento del legislador efectuado en la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria* buscó una aparente seriedad o compromiso transparente por parte del accionante en el desarrollo de una contienda legal en contra del fisco, en lugar de la sola recaudación total de la obligación tributaria pendiente de discusión.

No obstante, a propósito de la implementación de la caución a través del artículo 7 de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador*, se hicieron una serie de comentarios y cuestionamientos, los que fueron objeto de varios eventos académicos, tal es el caso de las denominadas IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, en de las cuales Pablo Guevara manifestó lo siguiente:

Bajo el inconfesable argumento de la necesidad de desestimular el acceso al órgano jurisdiccional, la promulgación de la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de Diciembre 29 de 2007, significó un volver al pasado en lo referente al libre acceso a la justicia por la vía del afianzamiento de las demandas en materia tributaria, que por la reforma aplica a todos los casos en los que se deduzcan acciones o recursos ante el órgano jurisdiccional, "...contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas⁵⁴.

De manera que la introducción de la caución en el ordenamiento jurídico ecuatoriano supuso sencillamente la obstrucción del acceso a la justicia, tratándose de

⁵⁴ Guevara, "*La nueva Constitución frente*", 15.

todo tipo de proceso de naturaleza contencioso tributaria, aun los juicios de excepciones en contra de títulos de crédito contentivos de obligaciones fiscales pendientes de pago. Ahora bien, una vez que se ha hecho referencia a la regulación legal de la caución, cabe asimismo hacer referencia a la regulación particular del afianzamiento en torno a las normas incorporadas por la reforma realizada el 29 de diciembre de 2007 a través de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador*, con el objeto de sentar la distinción entre ambas figuras. Sobre el afianzamiento, Mario Prado manifiesta lo siguiente:

El Art. 247 del Código Tributario establece que ‘la presentación de la demanda contencioso - tributaria suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse la coactiva para su cobro, o suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado’. Pero, la misma disposición autoriza a las administraciones tributarias, a los funcionarios ejecutores o a sus procuradores a solicitar cualquiera de las medidas precautelatorias previstas en el Art. 164 del Código Tributario. Establece que la Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal ‘que conozca de la causa podrá ordenar como medidas precautelatorias las previstas en el Art. 164, en los casos y con los requisitos señalados en la misma norma’. Por tanto, si la Sala dispuso las medidas precautelatorias, el sujeto pasivo podrá cesarlas afianzando las obligaciones tributarias que se discuten por’. La forma de afianzar el interés fiscal está establecida en el Art. 248 del Código Tributario⁵⁵.

Por la circunstancia expuesta, es pertinente hacer mención a las medidas precautelatorias en materia tributaria, ya que el afianzamiento está destinado indiscutiblemente a suspenderlas. El artículo 164 del Código Tributario prescribe:

Art. 164.- Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.
Al efecto, no precisará el trámite previo.
El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.
En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnar la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, el funcionario ejecutor responderá por

⁵⁵ Mario Prado M., *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador* (Quito: Processum Ediciones, 2008), 21.

los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal que hubiere lugar⁵⁶.

En este mandato se evidencia la potestad que ostenta el funcionario ejecutor, perteneciente a la administración pública tributaria, para dictar medidas a través de las cuales busca el aval del pago de un crédito de índole fiscal; por lo que se ve investido de una prerrogativa que se puede desarrollar al inicio del procedimiento coactivo, o después, la que consiste en establecer disposiciones tanto reales (secuestro, retención y prohibición de enajenar) como personales (arraigo y prohibición de ausentarse) en contra del obligado principal o de sus bienes. A pesar de que este acto puede ser cesado por disposición de la misma codificación legal. El artículo 247 del *Código Tributario* señala lo siguiente:

Art. 247.- *Suspensión y medidas cautelares.*- La presentación de la demanda contencioso-tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado. Sin embargo, a solicitud de la administración tributaria respectiva, del funcionario ejecutor o de sus procuradores, la jueza o juez de lo Contenciosos Tributario que conozca de la causa podrá ordenar como medidas precautelatorias las previstas en el artículo 164 en los casos y con los requisitos señalados en la misma norma⁵⁷.

Por ello, la cita textual de Mario Prado M. hace referencia a que la sola presentación de la demanda contenciosa tributaria tenía como principal efecto la suspensión de la ejecutividad del título de crédito, es decir, que el denominado *auto de pago* (pague o dimita bienes equivalentes en el plazo de tres días contados desde el día siguiente al de la citación)⁵⁸, elemento consustancial al título de crédito, no se efectivizaría y -por ende- tampoco tendría lugar el procedimiento de ejecución que normalmente solía proseguirse en estos casos. Pero, tal como ya se ha dicho, el artículo

⁵⁶ Ecuador, *Código Tributario*, Codificado mediante Registro Oficial, Suplemento, No. 38 (14 de junio de 2005); Reformado mediante Registro Oficial, Tercer Suplemento, No. 242 (29 de diciembre de 2007), libro II “De los procedimientos tributarios”, Título II “De las reclamaciones, consultas y recursos administrativos”, cap. V “Del procedimiento administrativo de ejecución”, Sección Segunda “De la ejecución coactiva”, Art. 164.

⁵⁷ *Ibíd.*, Art. 247.

⁵⁸ Art. 161.- *Auto de pago.*- Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.

en mención asimismo plantea la potestad que ostenta la administración tributaria (central, seccional o de excepción) para solicitar medidas precautelatorias, las cuales podían ser cesadas de inmediato por efecto del afianzamiento. El artículo 248 del *Código Tributario* señala:

Art. 248.- *Cesación de medidas cautelares: Afianzamiento.*- Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contenciosa-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno o cualquiera de los siguientes modos:

1. Depositando en la cuenta bancaria que señale el Consejo de la Judicatura, en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;
2. Mediante fianza bancaria, otorgada por cualquiera de los bancos nacionales o sus agencias, o de los bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en todo el país;
3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;
4. Mediante fianzas personales de terceros cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a ochocientos dólares de los Estados Unidos de América;
5. Mediante póliza de fidelidad constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,
6. En cualquier otra forma a satisfacción de la jueza o juez de lo Contencioso Tributario que conozca del caso⁵⁹.

De lo expuesto se puede concluir que el afianzamiento fue configurado con la sola finalidad de hacer cesar las medidas cautelares y suspender el procedimiento directo de cobro. A dicho efecto, la norma citada dispone que debe garantizarse el cien por ciento de la obligación y un diez por ciento adicional que cubra los intereses a devengarse y las costas. Esta norma, asimismo, indica los medios por los cuales se puede llevar a cabo este afianzamiento, de lo cual se desprende que no siempre se lo debía hacer en numerario.

De lo anteriormente expuesto se concluye que tanto la caución como el afianzamiento, de un modo u otro, buscaban garantizar el interés fiscal del Estado, pero el afianzamiento producía como efecto la cesación de medidas precautelatorias

⁵⁹ Ecuador, *Código Tributario*, Codificado mediante Registro Oficial, libro III “Del procedimiento contencioso”, tít. II “De la sustanciación ante la jueza o juez de lo contencioso tributario”, cap. II “Del trámite de las acciones”, Sección tercera “De la suspensión del procedimiento de ejecución”, Art. 248.

ordenadas administrativa o judicialmente y suspendía la ejecución del título de crédito, en tanto que la caución inhibía la prosecución del proceso contencioso tributario en tanto no se la cancelaba, de ser el caso servía de pago anticipado de la obligación discutida y su fin era promover el ejercicio leal y transparente del derecho de acción en materia tributaria. Lo dicho es reiterado por el texto del artículo 285 del *Código Tributario*, que dice:

Art. 285.- Afianzamiento de la obligación.- De haber motivo suficiente y por el mérito y fundamentación de las excepciones, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario podrá ordenar, en cualquier estado del juicio, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 248 y siguientes de este Código, a menos que se hubiese propuesto y se encontrare en trámite demanda de impugnación⁶⁰.

Este artículo precisamente se refiere a ese efecto por el que el juez podía ordenar el afianzamiento de la obligación o, en su defecto, la prosecución del procedimiento de cobro. Aquí llama la atención la potestad que se otorga al juez de lo contencioso tributario para que a su arbitrio ordene la prosecución de la coactiva o, de ser menester, el afianzamiento suficiente de la deuda para evitar que el procedimiento de cobro continúe, sea al inicio del proceso contencioso tributario o en el desarrollo del mismo y hasta antes de dictar el veredicto final.

Los artículos 248 y 285 del *Código Tributario* partían de la premisa de que el sujeto pasivo, después de haber ejercido su derecho de acceder al órgano judicial sin ningún tipo de limitación, debía afianzar las obligaciones que se discutían, ya porque el acreedor tributario así lo solicitaba, ya porque la Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, que era la competente en el conocimiento del juicio de excepciones de oficio, antes de dictar sentencia disponía el afianzamiento de la obligación exigida. De lo explicado se desprende que el afianzamiento es una figura jurídica que no es extraña al ordenamiento jurídico-tributario de Ecuador y que su aplicación procedía aún luego de iniciado el juicio respectivo, fuere de impugnación o de excepciones⁶¹.

En concatenación con lo manifestado en párrafos anteriores, es indispensable mencionar finalmente que, posterior a la promulgación de la *Ley Reformatoria a la*

⁶⁰ *Ibíd.*, Art. 285.

⁶¹ Prado M., *Comentarios a la ley reformativa*, 23.

Equidad Tributaria y su tan cuestionado artículo 7, en el cual se reavivaría la controversial aplicación de la regla *solve et repete*, surgieron tres sentencias trascendentales provenientes de la Corte Constitucional del Ecuador que otorgaron un tratamiento en apariencia completo al meollo del conflicto provocado.

Las tres sentencias emitidas por la Corte Constitucional son: la 022-10-SCN-CC⁶², la 023-10-SCN-CC⁶³ y la 030-SCN-CC⁶⁴, las mismas que en su oportunidad declararon la constitucionalidad condicionada de este artículo, hasta que la Asamblea Nacional apruebe la reforma respectiva, siempre y cuando se aplique e interprete los incisos primero y final de la siguiente manera:

El auto en que el Tribunal acepte al trámite de la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso⁶⁵.

Es necesario precisar que las tres sentencias antes referidas muestran identidad objetiva en el motivo de consulta, pues versan sobre la constitucionalidad del artículo agregado a continuación del 233 del *Código Tributario*, el mismo que se implementó a través del artículo 7 de la denominada *Ley para la Equidad Tributaria*. El fondo del asunto trata sobre el fin y el uso de la caución equivalente al 10% de la cuantía para deducir acciones y recursos, por lo cual el Pleno de la Corte Constitucional consideró que el legislador tendría dos razones muy valederas frente a la implementación de esta norma, una relacionada con impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir

⁶² Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional, [Sentencia No. 022-10-SCN-CC, de fecha: 19-VIII-2010, promulgado en el R.O. 285-S, 23-IX-2010]. Consulta Constitucional formulada por los señores: Dr. Nicolás Cevallos Bertullo, Ab. Rubén Loor Loor y Ab. Marco Santana Pincay, jueces de la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil.

⁶³ Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional, [Sentencia No. 023-10-SCN-CC, de fecha: 19-VIII-2010, promulgado en el R.O. 285-S, 23-IX-2010], consulta constitucional es formulada por los doctores Fernando Muga Jara, Jorge Hernández Poveda y Enrique Rodríguez Bowen, jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil.

⁶⁴ Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional, [Sentencia No. 030-SCN-CC, de fecha: 2-XII-2010, promulgado en el R.O. 359-S, 10-I-2011], consulta constitucional formulada por los señores: Dr. Fernando Muga Jara, Ab. Andrés Piedra Pinto y Dr. Jorge Hernández Poveda, jueces de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil.

⁶⁵ Decisión análoga adoptada en las sentencias: Sentencia No. 022-10-SCN-CC, de fecha: 19-VIII-2010, promulgado en el R.O. 285-S, 23-IX-2010; Sentencia No. 023-10-SCN-CC, de fecha: 19-VIII-2010, promulgado en el R.O. 285-S, 23-IX-2010; y, Sentencia No. 030-SCN-CC, de fecha: 2-XII-2010, promulgado en el R.O. 359-S, 10-I-2011, emitidas por el Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador.

injustificadamente ante la administración de justicia; y la otra, que pretende imposibilitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias, pues en caso de que la demanda o pretensión fuera rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

En concordancia con lo antes anotado, la Corte Constitucional llegó a mantener el criterio de que no existiría una vulneración a la tutela judicial efectiva ni al derecho comprendido en este precepto, esto es, al acceso a la justicia; pues la exigencia del depósito de la caución del 10% (fin constitucional legítimo), al ser efectuado con posterioridad a la calificación de la demanda, adjetivamente no violentaría a los derechos antes referidos. Los fallos mencionados constituyeron un precedente de cumplimiento obligatorio, dado su carácter constitucional.

Ahora bien, una vez que se ha precisado de modo lineal la regulación legal del afianzamiento y de la caución, desde el *Código Fiscal* hasta las últimas reformas pertinentes del *Código Tributario* (con exclusión del *Código Orgánico General de Procesos*, que se analizará en su oportunidad) cabe enunciar las diferencias que en un ejercicio comparativo estas normas presentan por intermedio del matiz de la regla del *solve et repete*.

En tal virtud, cabe resaltar las siguientes diferencias sustanciales entre el afianzamiento de la demanda que establecía el *Código Fiscal*, comparado con la caución incorporada en el *Código Tributario* a partir de la reforma de 29 de diciembre de 2007: la demanda para el primer cuerpo legal no suspendía la ejecutividad de la obligación tributaria, por lo que era una opción del recurrente ofrecer en la demanda tributaria el afianzamiento de la totalidad de la obligación impugnada judicialmente para suspender el cobro coactivo de dicha obligación; en cambio, la demanda para el *Código Tributario* sí suspende la ejecutividad de la deuda tributaria, pero para que ella sea admitida a trámite en sede jurisdiccional impone la obligación de que el recurrente caucione a favor de la administración tributaria competente la obligación impugnada en un monto equivalente al 10% de su cuantía.

Pero, ¿qué modificaciones sobre tales conclusiones iniciales trajo consigo la *Ley de Fomento Ambiental*? Luego de las reformas impuestas por la Ley para la Equidad Tributaria, dentro del mismo gobierno del Ec. Rafael Correa Delgado, mediante Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, se expidió la *Ley*

de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, la que tuvo una promulgación algo cuestionada; tanto por su forma, pues se remitió como un proyecto de ley calificado de urgencia económica, el cual por negligencia del órgano legislativo fue promulgado a través de la figura conocida como decreto ley⁶⁶; como por el fondo, de connotación mucho más amplia del solo matiz económico, tratando varias materias.

Con relación a los cuestionamientos realizados sobre la forma en que fue remitido el proyecto, cabe plantear la siguiente interrogante: ¿existió una posible vulneración al principio de legalidad por efecto de la imposición de una ley no debatida ni aprobada por la Asamblea Nacional? Aroca Lara manifiesta que:

La consagración constitucional del principio de legalidad se relaciona con dos aspectos básicos y fundamentales del Estado de derecho: el primero está determinado por el principio de división de poderes, en el que el legislador ostenta la condición de representante de la sociedad como foro político al que concurren las diferentes fuerzas sociales para el debate y definición de las leyes que han de regir a la comunidad. Y el otro, define con claridad la relación que existe entre el individuo y el Estado, al prescribir que el uso del poder de coerción será legítimo, solamente si está previamente autorizado por la ley. Nadie podrá ser juzgado sino según las leyes preexistentes sobre el acto que se le imputa⁶⁷.

En el caso de la implementación de normas contenidas en proyectos de ley calificados como urgentes en materia económica, existen grandes transgresiones respecto al desempeño y determinación de competencias entre la función ejecutiva y la función legislativa. Por ejemplo, una norma tributaria necesariamente tiene que ser creada mediante una ley, y dicha facultad la tienen los órganos constitucionalmente competentes de cada Estado; en el caso de Ecuador, la Asamblea Nacional es la

⁶⁶ Art. 140.- (Proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica).- La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción. El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos. Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción. Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto- ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IV, “Participación y organización del Poder”, cap. II “Función legislativa”, secc. III “Procedimiento legislativo”, Art. 140.

⁶⁷ Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005), 19.

institución encargada de expedir, codificar, reformar y derogar leyes⁶⁸ a través de los legisladores. Es evidente que este proyecto de ley no fue debatido ni aprobado legítimamente por los legisladores miembros de la Asamblea Nacional, violándose el principio de reserva de ley previsto en los artículos 120, numeral 6, 132, numeral 3 y 301 de la Constitución; y en el artículo 4 del *Código Tributario*.

Es evidente que este proyecto de ley no fue debatido ni aprobado legítimamente por los legisladores miembros de la Asamblea Nacional, violándose el principio de reserva de ley previsto en los artículos 120 numeral 6 y 132 numeral 3 de la Constitución, normatividad que determina que los impuestos solo pueden ser creados, modificados o suprimidos mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, otorgándose al Presidente de la República la potestad exclusiva de presentar proyectos de esta materia, tal cual lo establecen los artículos 135 y 301 de la Carta Magna.

En este punto de la investigación es necesario hacer un paréntesis, a fin de esclarecer las diferencias consustanciales que versan sobre legalidad y reserva de ley; por lo que se dirá que el principio legalidad en la tributación significa que el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo instituya, pero, también que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, además de establecerse los elementos subjetivos⁶⁹; mientras que a la reserva de ley se lo concibe como un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses que tienen tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de tutela en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose, por tanto, subordinados al interés general⁷⁰.

Por lo antes expuesto, parece cierta la inconstitucionalidad de forma que exhibiría la *Ley de Fomento Ambiental*, pues una ley, decreto, decreto-ley, ordenanza o cualquier acto normativo que ha sido aprobado por un órgano sin competencia o inobservando el procedimiento establecido para su expedición, no puede ser sino

⁶⁸ Art. 120.- [Deberes y atribuciones de la Asamblea Nacional].- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 6. Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio. [...]. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IV, “Participación y organización del Poder”, cap. II “Función legislativa”, secc. I “Asamblea Nacional”, Art.120.

⁶⁹ Osvaldo Soler, *Derecho tributario* (Buenos Aires: Editorial la Ley, 2002), 103.

⁷⁰ Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario* (Bogotá: Temis, 2001), 59.

inconstitucional. No obstante, es importante destacar que la Constitución prevé el procedimiento para la aprobación y promulgación de los proyectos de ley calificados de urgencia económica en caso de que la Asamblea no termine de discutirlos y aprobarlos, en cuyo caso cabe preguntarse: ¿la imposición de tributos puede ser calificada de urgencia económica? La Constitución Política de 1998, expresamente, no lo permitía, la actual no dice nada al respecto, pero de los artículos antes referidos parece claro que la inclusión de nuevos tributos por este mecanismo quebranta el principio básico de autoimposición de los tributos.

Ya en lo que significa el trasfondo de la *Ley de Fomento Ambiental*, se percibe un eminente incremento en el porcentaje que concierne a la caución (denominada por el legislador como afianzamiento), a la que se ha hecho referencia a lo largo de este capítulo; pues mientras que con la aplicación de la *Ley para la Equidad Tributaria* se exigía explícitamente una caución equivalente del 10% de la cuantía en *litis* como requisito previo a discutirla en sede judicial, con la implementación de la *Ley de Fomento Ambiental* la fórmula tiende a cambiar los procedimientos por los que se tramitan las denominadas excepciones a la coactiva; puesto que por efecto de las disposiciones cuarta⁷¹ y décima⁷², atinentes al cobro eficiente de acreencias del Estado,

⁷¹ Cuarta.- Sustitúyase el primer y tercer inciso del artículo 968 del *Código de Procedimiento Civil*, por los siguientes textos: “Serán admisibles las excepciones que se deduzcan en juicio coactivo. Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción”. Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

⁷² Décima.- Agréguese al *Código de Procedimiento Civil* la siguiente disposición: "Disposición: De conformidad con lo establecido en el Art. 968 inciso tercero del *Código de Procedimiento Civil*, en aquellas demandas o juicios de excepciones presentados con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 inciso tercero del *Código de Procedimiento Civil*, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna. Cumplido el plazo establecido en la disposición transitoria anterior, se les otorga a los Juzgadores o Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término de veinticuatro horas improrrogables, para ordenar la conclusión, que se oficie al Juzgado de Coactiva y se disponga el archivo del proceso; y, en el mismo término de veinticuatro horas las Secretarías y Secretarios, para notificar lo resuelto al funcionario competente de la Institución de origen (Juzgado de Coactiva) y archivar el proceso. Los Juzgadores o Juzgadoras de los distintos niveles, Secretarías y Secretarios, que no cumplan con las obligaciones contenidas en esta disposición serán inmediatamente destituidos de sus funciones por el Consejo Nacional de la Judicatura. Esta reforma al *Código de Procedimiento Civil* será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia de coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada". Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

se ha modificado tal porcentaje, requiriéndose a raíz de tal reforma una caución semejante al 100% de la cuantía en discusión, más valores adicionales por concepto de costas e intereses, a fin de que no se archive el juicio de excepciones y se permita proseguir con el proceso.

Con anterioridad a esta reforma, dentro de los procesos coactivos se garantizaba el 100% de la cuantía del tributo en discusión, si se quería dejar sin efecto las medidas cautelares ahí ordenadas; consecuentemente, la demanda de excepciones a la coactiva naturalmente interrumpía el desarrollo de este tipo de procesos. Por lo argumentado se debe recalcar el hecho de que tal reforma modifica tales supuestos.

La disposición cuarta referida al cobro eficiente de créditos estatales modificó el artículo 968⁷³ de la Sección 30ª (“De la jurisdicción coactiva”), del título II (“De la sustanciación de los juicios”), del libro II (“Del enjuiciamiento civil”) del *Código de Procedimiento Civil*; pues el fin de esta norma buscaba regular la recaudación de deudas de entidades públicas que forman parte del Estado por medio de la coactiva, sin que se haya incluido en aquellas en principio las obligaciones tributarias que no pertenecen al ámbito regulado por el *Código de Procedimiento Civil*; sin embargo, dicha disposición, en conjugación con el contenido del inciso final de la disposición décima perteneciente al mismo cuerpo legal, que dispone que los efectos de la reforma se irradian a todas las leyes que contengan normativa en materia de coactiva, entre ellas el *Código Tributario*, termina afectando directamente al ámbito de las obligaciones tributarias.

Uno de los efectos jurídicos insólitos que trae consigo la aplicación de estas disposiciones es la exigencia de una consignación por la deuda total, sus intereses y costas dentro del trámite de excepciones, a fin de suspender la ejecución coactiva pero también para poder continuar con el proceso, so pena del archivo del mismo; lo cual supone la imposición de una caución enorme, de un sistema de garantía del interés fiscal que va más allá del afianzamiento y de la caución reguladas en el *Código Tributario*, que materializa el contenido de la regla del *solve et repete* que se creía superada, forjando una limitante considerable al acceso a la justicia.

⁷³ Art. 968.- No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. La consignación se hará con arreglo al artículo 196 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, a órdenes del recaudador. La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre la falsificación de documentos con que se apareja la coactiva, o sobre prescripción de la acción, salvo lo dispuesto en leyes especiales. Ecuador, *Código de Procedimiento Civil*, Art. 968.

Una vez publicada en el Registro Oficial la ley en cuestión, algunas salas de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, ahora conocidos como Unidades de lo Contencioso Tributario de todo el país, y la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, como reacción preliminar a la implementación de estas normas relativas a la imposición de una caución (por sus efectos) exclusiva para procesos de excepciones a la coactiva, procedieron a ordenar la suspensión del trámite de tales causas y enviaron la respectiva consulta de la norma positiva ante la Corte Constitucional⁷⁴; estas consultas, remitidas a la autoridad antes referida, no pudieron absolverse a cabalidad, tal como señala la norma suprema en el artículo 428 de la Constitución de la República del Ecuador⁷⁵, dejándose en una total incertidumbre a los contribuyentes que hasta ese entonces habían planteado este tipo de causas.

Pero ante la Corte Constitucional se plantearían otro tipo de consultas, que vendrían de otras judicaturas ajenas a Quito y Guayaquil; tal es el caso del Tribunal Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca; el mismo que se encuentra conformado

⁷⁴ A continuación se procede a citar las consultas que se presentaron ante la Corte Constitucional a causa de la implementación de las disposiciones cuarta y décima atinentes al cobro eficiente de acreencias por parte del Estado: 1.) Consulta presentada por algunos Conjuces de la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por el Dr. José Terán Suárez, la Dra. Magaly Soledispa Toro; y el Dr. Juan Montero Chávez, misma que recayó por sorteo en conocimiento de la Jueza Ponente de la Corte Constitucional Dra. Wendy Molina. José Terán, Magaly Soledispa y Juan Montenegro. “Caso No. 0163-13-CN”. Corte Constitucional del Ecuador (2013): <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>. 2.) Consulta presentada por los Magistrados de la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia (Gustavo Durango Vela, José Suing Nagua; y Tatiana Pérez), causa que recayó por sorteo a la Dra. Nina Pacari Vega, en su calidad de Jueza Ponente de la Corte Constitucional. *Gustavo Durango, José Suing y Tatiana Pérez. “Caso No. 289-12-CN”. Corte Constitucional del Ecuador (2012): <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>. 3.) Consulta presentada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en la ciudad de Quito, Quinta Sala, compuesto por los jueces: (Dr. Marcelo Torres, Dr. Juan Martínez; y, el Dr. Milton Román), misma que recayó por sorteo ante el Dr. Antonio Gagliardo, en su calidad de Juez Ponente de la Corte Constitucional. Marcelo Torres, Juan Martínez y Milton Román, “Caso No. 0139-14-CN”, Corte Constitucional del Ecuador (2014): 4, <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>. Consulta presentada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, Tercera Sala, conformado por los jueces: Abg. Jessica Rodríguez Endara, Dr. Andrés Piedra Pinto; y, el Dr. Jorge Hernández Poveda), cuya competencia en absolver recayó sobre la Jueza Ponente de la Corte Constitucional, Dra. Ruth Seni Pinoargote. Jessica Rodríguez Endara, Andrés Piedra Pinto y Jorge Hernández Poveda. “Caso No. 092-14-CN”. Corte Constitucional (2014): <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

⁷⁵ Art. 428.- Cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días resolverá sobre la constitucionalidad de la norma. Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IX, “Supremacía de la Constitución”, cap. I “Principios”.

por los doctores Marco Tobar, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, quienes tenían ciertas dudas respecto a la aplicación de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado; pues tales jueces mantenían el criterio de que el *Código Tributario* y sus normas son de carácter orgánico; por lo tanto, prevalece sobre la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* también hacen énfasis en que el *Código Tributario*, al ser orgánico, regula su propio procedimiento de ejecución y de igual manera el juicio de excepciones a la coactiva⁷⁶.

Por lo antes acotado, la consulta en referencia se desarrollaría al tenor de las siguientes interrogantes: ¿Deben ser aplicadas las disposiciones para el cobro eficiente en materia tributaria?; ¿qué alcance tiene el último inciso de la disposición décima en la que dice: “Esta reforma al Código de Procedimiento Civil será aplicable para todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva e incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional de Justicia y que no medie sentencia ejecutoriada”?; ¿deben aplicarse estas disposiciones en materia tributaria a pesar de no existir ninguna disposición derogatoria?; ¿son competentes los jueces de los Tribunales Distritales de lo Fiscal para aplicar reformas al Código de Procedimiento Civil?, y, en caso de ser competentes, ¿qué norma les daría tal facultad? Dentro de esta misma consulta remitida a la Corte Constitucional se solicita un pronunciamiento por parte de este órgano, a fin de que clarificar la retroactividad que establece la *Ley de Fomento Ambiental* al disponer que los juicios de excepciones a la coactiva iniciados con anterioridad a la vigencia de esta ley⁷⁷.

La repercusión por la implementación de las medidas contempladas en las disposiciones cuarta y décima atinentes al cobro eficiente de las acreencias del Estado que contiene la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* (LFAOIE) generaría renuencias por parte de los contribuyentes, siendo en apariencia los productores de bienes y servicios los más afectados; lo dicho se observa en la reacción inmediata dado el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad presentada por Blasco René Peñaherrera Solah, quien para ese entonces fungía como Presidente de la Cámara de Comercio de Quito⁷⁸.

⁷⁶ Marco Tobar, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo. “Caso No. 063-11-CN”. Corte Constitucional del Ecuador. 2011. <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ Blasco Peñaherrera Solah, “Caso No. 0051-11-IN”, en Corte Constitucional (2011): <<http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>>.

En su debida oportunidad, asimismo, un conglomerado de federaciones, cámaras de productores y diferentes gremios, procedieron a realizar observaciones y objeciones a la aplicación de la denominada *Ley de Fomento Ambiental* ante la *Comisión del Régimen Económico y Tributario*, ya que consideraban que eran normas que cesarían con el crecimiento económico de tales sectores; mas estas fueron descartadas por el pleno de la Asamblea Nacional.

Hasta la actualidad la Corte Constitucional no ha absuelto consulta alguna respecto a la aparente inconstitucionalidad contenida en las disposiciones cuarta y décima atinentes al cobro de créditos por parte del Estado, motivo por el cual ha imperado una llamativa discrecionalidad judicial⁷⁹ respecto a la exigencia de una renovada y enorme caución (por sus efectos) en los denominados juicios de excepciones a la coactiva⁸⁰.

⁷⁹ “El poder legislativo y el poder judicial desempeñarían unos roles muy definidos y excluyentes entre sí: el poder legislativo crea el Derecho, y el judicial se limita a aplicarlo. Desde esta perspectiva, respecto a los actos del legislador no cabría hablar de discrecionalidad porque se trata de un órgano “soberano” y que gozaría, por tanto, de una completa libertad. Faltaría, entonces, el elemento de ciertos límites normativos que, junto al margen de libertad, suele caracterizar a la discrecionalidad. Mientras que respecto a los actos de los órganos jurisdiccionales la situación sería completamente la opuesta. La actividad judicial se limita, para esta concepción, a reproducir lo contenido en la ley (el juez sería la boca de la ley), y lo que faltaría aquí para hablar de discrecionalidad sería precisamente cualquier margen de libertad. Sin embargo, y como era de esperar, en el momento en que estos presupuestos son cuestionados, las discusiones en torno a la discrecionalidad se expanden y surgen las polémicas a propósito de si puede hablarse de discrecionalidad también en esos otros ámbitos”. Isabel Lifante Vidal, “Dos conceptos de discrecionalidad jurídica”, Cuadernos de Filosofía del Derecho (1989): 7, <<http://publicaciones.ua.es/filespubli/pdf/02148676RD35807720.pdf>>

⁸⁰ Entrevistador: ¿La no absolución por parte de la Corte Constitucional respecto a la consulta de constitucionalidad sobre la implementación de las disposiciones cuarta y décima atinentes al cobro eficiente de créditos del Estado, que trajo consigo la *Ley de Fomento Ambiental* y *Optimización de los Ingresos del Estado*, incidió en que se desate una discrecionalidad judicial por miembros de Salas y Tribunales de lo Contencioso Tributario en el país? Entrevistada: “Este asunto tuvo problemas muy serios, no solamente a nivel del Tribunal Contencioso Tributario sino a nivel de la Corte Nacional, entre ellos el propio Dr. José Vicente Troya, él presento y remitió algunos juicios en consulta a la Corte Constitucional, para que se absuelva este asunto; adicionalmente, los propios contribuyentes solicitaron dentro de los procesos que se remita a la Corte Constitucional, Yo diría que al menos del Tribunal se fueron unos 200 casos a la Corte Constitucional; que yo conozca que tales no se han resuelto, yo diría que no se resolvió ni uno solo; pero algunos dicen que no, que sí salió resolución en dos consultas presentadas, pero si se revisa el trasfondo de esas resoluciones, tales son solo inadmisiones, por tanto el asunto de fondo nunca se resolvió. ¿Cuál es el problema? Que obviamente cada juez tiene su propia forma de ver las cosas, sus propias convicciones, sus propios principios, sus propios miedos, sus propios recelos y necesidades; entonces, cada uno trató de hacer lo que a su conciencia y a su criterio creía. Hubo jueces que aplicaron la norma tal como decía la pauta legal, que sustentaban que en posición de jueces, solo debían remitirse a la aplicación de la norma; las cuales hacían que se cumpla con el afianzamiento no solo del 100% de la obligación tributaria, sino que adicionalmente exigían el 10%; por otro lado, había quienes se atrevían a cobrar a los accionantes (contribuyentes), por si acaso, el 20% de recargo; eso sucedió en una de las Salas del Tribunal Contencioso Tributario de Guayaquil. En el Tribunal Contencioso Tributario No. 1, con sede en Quito, no se llegó a eso, pero sí habían criterios diversos entre las Salas; por un lado algunas Salas obligaban a que se afiance mediante consignación el 100% de la

Para cerrar el presente capítulo se analiza la configuración actual del afianzamiento y de la caución en el *Código General de Procesos* (COGEP) aplicables al ámbito tributario. Los artículos contenidos en el cap. III (“Del trámite de las acciones”), del tít. II (“De la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal”), del libro III (“Del procedimiento contencioso”) del *Código Tributario*, conjuntamente con los artículos 291, 292, 293, 294, 296 y 299 del mismo, fueron derogados por la disposición derogatoria quinta del COGEP⁸¹.

Entre los artículos derogados constan los siguientes, que han sido objeto del análisis anterior: artículo 233.1 (afianzamiento), artículo 247 (suspensión y medidas cautelares), artículo 248 (cesación de medidas cautelares: afianzamiento); y a fin de suplir las temáticas contenidas dentro de tales normas fenecidas, este nuevo compendio adjetivo, el COGEP, introduce en su texto los artículos 317 y 324, contenidos en la sección I, “Disposiciones comunes”, y en la Sección II “Procedimiento contencioso tributario”; del cap. II, “Procedimientos contencioso tributario y contencioso administrativo”, del tít. I, “Procesos de conocimiento”, del libro IV “Procesos”, del código legal en mención.

obligación; mientras que otras Salas decían que no, que eso no puede obligar la Sala; con ese criterio, yo era miembro de la Segunda Sala del Tribunal Contencioso Tributario de la ciudad de Quito, por lo que nosotros emitimos una providencia, en la que, basándonos en el criterio de que la coactiva es una fase administrativa y las excepciones, contenciosa, prácticamente el afianzamiento no nos correspondía hacerlo nosotros como Sala, porque ya era otra etapa, eso tenía que haber hecho en la administración tributaria; y que si ya la administración tributaria mandó al Tribunal Contencioso Tributario, sin exigir el afianzamiento, ellos habrían perdido la competencia para exigir el 100% que cubría la obligación tributaria. Por lo tanto, la Sala simplemente aplicaba la disposición que trajo consigo el artículo 7 de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*; exigiendo así que paguen el 10% de la obligación tributaria; obviamente, como se podrá ver que las nueve Salas que éramos en ese entonces, apenas unas dos o tres Salas adoptaron ese mecanismo, mientras el resto aplicaban el 100%. Cuando alguna vez converse con ellos, decían: ¡Por Dios! No te hagas lío, si es que no has afianzado verás que te vas a traer problemas, a ti te van a venir con la destitución; yo les contestaba, que estaba bajo el margen de la ley; sin embrago, ellos sustentaban un criterio diferente. Entonces sí existía completa discrecionalidad, y no había posibilidad de ponernos de acuerdo; como he dicho, en eso primó el criterio jurídico, el criterio legalista, las presiones y sobre todo las necesidades de cada persona; y, básicamente miedos, recelos y situaciones de inestabilidad para los jueces. Como la mayor parte de esos juicios se habían ido, entonces se dejó así, y así se ha continuado. La discrecionalidad jurídica fue absoluta; existiendo ocasiones en que se generaban verdaderos debates entre los tres de una misma Sala, porque unos pensaban una cosa y otros pensaban otra; y para poder emitir las providencias habían problemas. [...]”. Dra. Yolanda Yupangui Carrillo, ex-Jueza de la Segunda Sala del Tribunal Contencioso Tributario No. 1 con sede en la ciudad de Quito, entrevistada por Juan Diego Reyes Palacios, Quito, 26 de julio de 2016.

⁸¹ Disposición Derogatoria quinta.- Deróguense el capítulo II del Trámite de las Acciones, del Título II de la Sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, del Libro III del Procedimiento Contencioso y los artículos 291, 292, 293, 294, 296 y 299 del Código Orgánico Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005. Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 506 (22 de mayo de 2015).

Uno de los avances más significativos que acarrea la vigencia y aplicación del COGEP en materia contenciosa-tributaria es la clara distinción entre las figuras de caución y afianzamiento, encasillando a cada una de estas en un tipo de proceso en particular. La figura del afianzamiento está destinada a suspender el procedimiento de ejecución en procesos de excepción a la coactiva, y la figura de caución se confina a ser utilizada en juicios de impugnación con efecto de suspender las medidas emanadas como producto del acto administrativo a ser impugnado. Aunque el efecto que se asigna a uno y otro es diferente y concuerda con los lineamientos dogmáticos analizados previamente.

En el caso del afianzamiento, este persigue la suspensión de la coactiva, sin que su inejecución suponga el archivo del proceso, el cual debe continuar, contrario al planteamiento de la *Ley de Fomento Ambiental*, en tanto que la caución se enarbola como un aparente requisito previo de procedibilidad de los procedimientos de impugnación, bajo el velo de que se la realiza con posterioridad a la calificación de la demanda para ocultar de algún modo la franca limitación al acceso a la justicia que se promueve. El artículo 317 del COGEP dispone:

Art. 317.- Suspensión de la ejecución coactiva.- Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aun en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción. Si el deudor no acompaña a su escrito de excepciones la prueba de consignación, no se suspenderá el procedimiento coactivo y el procedimiento de excepciones seguirá de esa forma.

La consignación no significa pago.

Si el procedimiento que se discuten las excepciones, se suspendieren por treinta días o el actor no presenta ningún escrito o petición durante ese término, antes de la sentencia, de primera o segunda instancia, de los tribunales contenciosos administrativo o de casación, el procedimiento terminará a favor de la institución acreedora⁸².

De modo que el primer inciso de la norma transcrita es idéntico al contenido de la disposición cuarta relativa al cobro eficiente de los créditos estatales. En este queda claro que la finalidad del afianzamiento es suspender el procedimiento de cobro de la obligación tributaria mientras se discute, pues la presentación de la sola demanda no provoca dicho efecto. El valor que se debe afianzar es el de la totalidad de la deuda, sus

⁸² Ibíd., Art. 317.

intereses y costas. Y al hacer uso del verbo consignar como rector del comportamiento regulado, el modo de afianzar no se realizaría sino directamente en numerario.

En el inciso segundo, por su parte, el artículo en mención deja en claro que la consignación establecida, en todo caso, no constituye una traba procesal, ya que si no se la realiza, el juicio de excepciones continúa a pesar de que la vía de ejecución de la obligación cuestionada asimismo continúe. De manera que su configuración está lejos de los efectos de la caución impuesta por el inciso final del artículo 7 de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria* en Ecuador: “El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada, y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere”⁸³.

Como acotación a lo expuesto en líneas anteriores, es importante señalar que no por ello se puede concluir con certeza que no supone un obstáculo al ejercicio pleno del derecho constitucional al acceso de justicia, ya que, indudablemente las condiciones del ejercicio del derecho a la defensa son diferentes para cualquier contribuyente, si el solo planteamiento de la acción suspende el ejercicio de la coactiva a si debe defenderse luego de pagar o encontrándose en condiciones contrarias por el riesgo o pérdida de parte o del todo de su patrimonio.

En el penúltimo inciso del artículo singularizado se encuentra la frase: “La consignación no significa pago”; sin embargo, el artículo 1614 del *Código Civil* manifiesta: “Para que el pago sea válido, no es menester que se haga con el consentimiento del acreedor; el pago es válido aún contra la voluntad del acreedor, mediante la consignación”⁸⁴; en cuyo caso, la consignación a la que dicho artículo refiere, más allá de la sola literalidad de su contenido, constituiría jurídicamente un pago anticipado. De ahí que tal consignación deba hacérsela en numerario, descartando aparentemente otras modalidades por las cuales podría constituirse: fianza bancaria rendida por instituciones financieras nacionales o extranjeras, constitución de hipoteca, o cualesquier forma de prenda, garantías personales a través de terceros, póliza de fidelidad rendida por aseguradoras y en sí cualquier otra forma de satisfacción al caso en particular.

⁸³ Ecuador, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Art. 317.

⁸⁴ Ecuador, *Código Civil*, Art. 1614.

De manera que el COGEP ha continuado con el lineamiento de estructurar mecanismos que garanticen el interés público fiscal por encima del interés particular, aun por encima del principio de la igualdad de las partes en juicio. Ello se refleja asimismo en el último inciso en el que sanciona la inacción del accionante en un lapso corto, sin atar la misma a posibles retrasos atribuidos a los juzgadores.

Ahora bien, a fin de concluir definitivamente este capítulo, se analiza la configuración de la caución en el COGEP. El artículo 324 de dicha codificación legal señala:

Art. 324.- Suspensión del acto impugnado.- Cuando el acto administrativo en materia tributaria impugnado imponga al administrado una obligación de dar, este puede solicitar en su demanda la suspensión de los efectos de dicho acto. Para que se haga efectiva la suspensión, el tribunal ordenará al actor rendir caución del 10% de la obligación; en caso de no hacerlo, se continuará con la ejecución del acto impugnado.

La caución a que se refiere el inciso anterior podrá consistir en consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o en una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. El acto constitutivo de hipoteca, prenda o fianza, así como su cancelación, solo causarán los derechos o impuestos fijados para los actos de cuantía indeterminada.

Los actos de constitución de la hipoteca o prenda o de la fianza personal serán admitidos por la o el juzgador.

La caución se cancelará si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, en caso de ser en dinero generará intereses a favor de la o del actor. En caso de aceptación parcial, el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto a la o al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación. Si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación.

La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso⁸⁵.

Preliminarmente, vale la pena especificar que la suspensión del acto impugnado se remite no solo al hecho de evitar una probable continuidad al trámite ejecutorio que trae consigo el proceso de coactiva; pues, además, la impugnación de un acto emitido por la administración tributaria conduciría a contrarrestar los efectos de posibles medidas cautelares, sean de tipo personal como de carácter real, las cuales suelen estar inmersos en el auto de pago. Uno de los principales rasgos a contrastar con el afianzamiento efectuado en el trámite de las excepciones a la coactiva es que la garantía es parcial, ya que se ha fijado en un 10% de la cuantía producto de controversia.

⁸⁵ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Art. 324.

Otro de los rasgos a resaltar dentro del mandato conferido en el artículo 324 del COGEP es que abre la posibilidad de rendir caución a través de la consignación; pero dicha figura tiende a desnaturalizarse. Tal como se expone en el inciso segundo de la norma en referencia, el acto de consignar no se remite estrictamente a la concepción en numerario, sino que también se puede constituir por medio de hipoteca, prenda o fianza bancaria o cualquier otra forma de aval permitida por la ley. Respecto al supuesto señalado, el artículo 1615 del *Código Civil* prescribe: “Consignación es el depósito de la cosa que se debe, hecho a virtud de la repugnancia o no comparecencia del acreedor a recibirla, y con las formalidades necesarias, en manos de una tercera persona”⁸⁶.

Sin embargo, la senda procedimental a que alude el artículo referido es la misma que en su oportunidad disponía el artículo 233.1 del *Código Tributario*, y en sí corresponde a la viabilidad connotada en el artículo 7 de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador*. En esta se prevén tres supuestos respecto de la garantía otorgada con ocasión de la caución: 1) el contribuyente (actor), en caso de haber realizado la caución en dinero obtendrá intereses a su favor, siempre y cuando su pretensión haya sido aceptada en su totalidad; 2) en caso de que la pretensión del contribuyente sea aceptada de forma parcial, el fallo debe determinar el monto de la caución que corresponda ser devuelto, mientras que el remanente servirá como abono a la obligación; y 3) de ser la pretensión rechazada en su totalidad, el valor de la caución brindada servirá como abono a la obligación tributaria principal.

Ya en el inciso final del artículo en mención consta la aparente restricción al derecho al acceso a la justicia atada a la caución dispuesta, aunque respetándose los parámetros señalados por la Corte Constitucional en su oportunidad respecto del artículo 7 de la *Ley para la Equidad Tributaria*, de modo que la caución no inhiba la calificación de la demanda, buscando establecer un velo proveniente del tecnicismo para justificar que no existe restricción alguna y que la configuración de un efecto así nace de la necesidad de proteger el interés público fiscal. Cabe indicar, en todo caso, que la declaratoria de inconstitucionalidad condicionada hecha por la Corte Constitucional suponía aparentemente que el legislador debía suprimir la restricción al derecho constitucional cuando se realizase una reforma normativa, lo cual en este caso no ocurrió.

⁸⁶ Ecuador, *Código Civil*, Art. 1615.

De modo que, a tenor de todo lo señalado, se puede concluir que en materia tributaria, previamente a la promulgación del COGEP, el afianzamiento se proyectaba como un mecanismo de garantía para hacer cesar las medidas cautelares impuestas en un procedimiento coactivo de cobro, a dicho efecto debía afianzarse el monto total de la deuda más un diez por ciento por intereses a devengarse, y las costas. Uno de los mecanismos para rendir tal afianzamiento era la fianza, de la que semánticamente se origina la palabra afianzamiento como sinónimo de garantía. La fianza originariamente es un contrato civil, uno de garantía por el cual un tercero asume solidariamente la obligación del deudor principal. Así se disponía en el artículo 248 del *Código Tributario*, actualmente derogado, aunque el artículo 285 del mismo código permanece vigente y se remite expresamente al artículo precedente que fue excluido del ordenamiento jurídico vigente. Esta es otra muestra del descuido del legislador al realizar sus reformas.

La caución, por su parte, se configuró como un mecanismo para suspender el acto determinador de la obligación tributaria que estaba siendo impugnada, y por ello suponía un monto equivalente al 10% del valor que se discutía, que quedaba como caución vinculada a la calificación de la demanda y que podía ser considerada pago previo parcial de la obligación si la sentencia rechazaba la demanda interpuesta por el contribuyente, aunque con posterioridad se dispuso, por la interpretación realizada por la Corte Constitucional, que debía ser ejecutada con posterioridad al acto de calificación de la demanda, para que no constituya una restricción al derecho de tutela judicial efectiva; de ahí que en la práctica regular se calificaba la demanda, se ejecutaba la garantía y, si no se lo hacía, se archivaba dicha demanda. De la misma manera se ha configurado la caución en el artículo 324 del COGEP.

Por ello las disposiciones de la *Ley de Fomento Ambiental* generaron múltiples cuestionamientos, ya que fueron reformas contextualizadas en el juicio de excepciones regulado por el *Código de Procedimiento Civil* pero que se irradiaron a diferentes ámbitos, entre ellos el tributario, creando un supuesto distinto a los anteriores, en el que se otorgaba uno de los efectos de la caución: el de archivar la demanda si no se ejecutiva la misma a los procesos de excepciones a la coactiva en los que se consignaba el cien por ciento de la obligación objeto de discusión, trayendo a discusión nuevamente, después de varias décadas, la noción de la regla del *solve et repete* en el

ordenamiento jurídico nacional. Por ello, a continuación se estudiará dicha regla, su vinculación en interacción con las disposiciones cuarta y décima de la *Ley de Fomento Ambiental* y la vulneración que la misma habría provocado a varios principios de orden constitucional.

Capítulo segundo

Incompatibilidad del *solve et repete* con el Estado constitucional de derechos ecuatoriano

Antes de describir y desarrollar la problemática⁸⁷ que atañe al objeto de este capítulo, es necesario revisar un carácter que se considera descriptor de la figura que se conoce como afianzamiento en materia tributaria, el *solve et repete*, para realizar después una exposición concreta respecto de las fricciones generadas por la implementación de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenidas en la denominada *Ley de Fomento Ambiental* respecto de algunos preceptos de índole constitucional.

Inicialmente, y como referente, se debe destacar que el artículo 1 de la Constitución⁸⁸ proclama que Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia; constituyéndose el elemento *justicia* como uno de los pilares fundamentales sobre el cual se desarrolla la sociedad ecuatoriana, estructura que sin lugar a dudas pretende alcanzar la realización de principios tales como: la libertad, la igualdad y la seguridad jurídica dentro del marco previsto por la Carta Magna; es así que el factor justicia concebido en el ordenamiento jurídico constitucional ecuatoriano materializa dichos principios con asignaciones de cargas y ventajas, distribuyéndolos equitativamente entre todos los miembros de la sociedad⁸⁹.

⁸⁷ Problema central: ¿Desde el punto de vista doctrinario y jurisprudencial se pueden identificar vulneraciones implícitas a principios constitucionales y -por ende- a la vulneración de derechos del contribuyente, con la aplicación del afianzamiento tributario prevista en las disposiciones cuarta y décima de la *Ley de Fomento Ambiental* y *Optimización de los Ingresos del Estado*?

⁸⁸ Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. [...]. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. I, “Elementos Constitutivos del Estado”, cap. primero “Principios Fundamentales”, Art. 1, inc. 1.

⁸⁹ “[...] El Estado constitucional nos ayuda a responder las preguntas sobre *quién* es la autoridad, *cómo* se hacen las normas y *qué* contenido deben tener. El Estado de derechos nos da luces para responder *dónde* encontramos las normas y *para qué* se las expiden. Finalmente, el Estado de justicia nos resuelve el problema *por qué* del Estado”. Ramiro Ávila Santamaría, *Caracterización de la Constitución de 2008. Visión panorámica de la Constitución a partir del Estado constitucional de derechos y justicia* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2009), 14.

2.1 La regla del *solve et repete*

Dentro de la categorización que demanda la esencia u objeto mismo de la investigación, cabe destacar la importancia de la regla o principio a tratar, la que se considera como una figura de índole trascendente que permitirá describir la problemática existente en el tema de investigación planteado; este es el principio conocido en el idioma latín como *solve et repete*, el mismo que en español se conoce como la regla del *pague y repita* o *pague y reclame*, la cual se analizará a continuación.

Para el ámbito tributario esta relevante institución es objeto de continuas discusiones doctrinales, procedimentales y fácticas, pues por un lado -para muchos de los versados en la materia⁹⁰- es una regla injusta hasta el punto de encasillarse como fiscalista, mientras para otros⁹¹ es un principio concatenado como sustentable y de suma necesidad en base al rol social trascendental de los tributos para el desarrollo general y con asiento en otras consideraciones, a veces de orden estrictamente legal y, eventualmente, de orden político propio del esquema administrativo de un régimen⁹².

En un primer intento por conceptualizar la figura de la que versa el presente acápite, cabe citar a De Mendizábal Allende, quien propone el siguiente concepto: “Se conoce por la expresión latina *solve et repete* la exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración Pública como consecuencia de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, cuando se impugna la

⁹⁰ García de Enterría: “sorprendente y abusivo requisito [...] radicalmente contradictorio con el principio del derecho a la tutela judicial efectiva”. Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho administrativo* (Bogotá: Palestra-Temis, 2008), 608; Soto Kloss califica al *solve et repete* “como un fatídico resabio de épocas estadistas, irrespetuosas de los derechos de las personas [...]”. Eduardo Soto Kloss, “El *solve et repete*. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado Constitucional de Derecho” *Ius Publicum: Revista argentina de Derecho*, No. 6 (2001): 82; Giuliani Fonrouge: “Si se aplicase la regla del *solve et repete* como requisito procesal se violaría el más elemental derecho de defensa, equivaldría a que se aplique la pena primero, para luego juzgar su legalidad [...]”. Carlos Giuliani Fonrouge, “Acerca del *Solve et Repete*” *La Ley: Revista jurídica argentina* (1990): 616.

⁹¹ Garrido Falla: “La impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado, solo es posible si el particular se aviene a realizar previamente el pago que se discute”. Garrido Falla, *Tratado de derecho tributario*, 541; Martín Oviedo: “Positivamente, tal doctrina (la del “privilegio de la decisión ejecutoria” -equivalente al principio de ejecutividad) encuentra cumplida justificación en los textos legales que normalmente la enuncian de modo casuístico, afirmando, por una parte, la ejecutoriedad de los actos administrativos y, por otra, explicando el alcance de esta ejecutoriedad según el principio del *solve et repete*”. José María Martín Oviedo, “La decadencia de la regla ‘*solve et repete*’ y la doctrina del Consejo de Estado”, *Revista de Administración Pública*, No. 20 (1969): 162-3.

⁹² Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 1.

legitimidad del acto de liquidación o sancionador”⁹³. Esta definición se construye sobre el común denominador que la mayoría de acepciones tiene sobre la figura objeto de estudio.

Al respecto, Martín Oviedo, en explicación del origen de esta regla, sostiene lo siguiente:

La necesidad del previo pago para entablar ciertas reclamaciones en vía gubernativa o contenciosa surgió en la mayoría de los países, con el perfeccionamiento institucional de su respectivo “régimen administrativo”, fenómeno que podríamos fechar a mediados del siglo pasado. Tímida en un principio, la regla se extendió con decisión, ayudada por los postulados liberales clásicos, hasta que al iniciarse el siglo XX, puede decirse que llegó al cénit de su vigencia⁹⁴.

Criterio que generaría algunas inquietudes al pensar que la implementación y progresión del principio conocido como *solve et repete* sería en favor del fisco al presupuestar como requisito *sine qua non* la realización de un pago anticipado en su totalidad o, lo que sería una perspectiva más caótica aún, el que dicha obligación tributaria sea extinguida en su totalidad para poder dar paso a un reclamo administrativo o a una contienda legal ante órgano judicial; situación que resultaría en una tutela incondicional a los intereses del órgano competente de hacienda pública que tenga como objetivos la determinación y recaudación de obligaciones de índole impositivo (administración pública tributaria), que aún en sus representaciones más ortodoxas y funcionales personifica al Estado en sí mismo.

Aún con la necesidad de ahondar en la temática, es indispensable puntualizar una definición en la cual se puedan estructurar las implicaciones procesales que desencadenará en estricto sentido la institución del derecho tributario antes mencionada, la cual lleva a prever lo siguiente:

El pago previo o *Solve et repete* es una obligación puesta a cargo de un contribuyente disconforme de tener que pagar previamente los impuestos que le son exigidos por la Administración Tributaria, como requisito para poder acceder ante los organismos jurisdiccionales tributarios y administrativos. En virtud de este principio el contribuyente que recurra ante estas jurisdicciones en relación a reclamaciones sobre

⁹³ Rafael de Mendizábal Allende, "Significado actual del principio 'Solve et repete'", Revista de Administración Pública, No. 43 (1964): 107, <file:///C:/Users/hp/Documents/Elementos%20Tesis/DialnetSignificadoActualDelPrincipioSolveEtRepete-2115727.pdf>

⁹⁴ Martín Oviedo, "La decadencia de la regla solve et repete", 149.

pagos de impuestos y otros derechos fiscales, tendrán que pagar con anterioridad a la interposición de su recurso, las diferencias de impuestos que está reclamando, ya que de lo contrario su recurso se declarará irrecible⁹⁵.

Ante la definición del párrafo anterior se puede abrir una brecha enriquecedora para esta investigación, pues es pertinente encontrar una fundamentación teórica que sustente este pago previo, buscando explicaciones y justificaciones de la institución antes mencionada con el afán de encontrar concreciones de carácter político y jurídico, sean de orden sustancial o de tipo procesal, que se pueda argumentar. Previamente se observarán las tesis y explicaciones del origen de tal figura, algunas siendo afirmativas y otras negando por completo a la regla; esto con el solo fin de obtener nociones de la problemática a desarrollar.

Es así que se encuentran vertientes doctrinales muy variadas, por un lado se puede observar una tesis singular que recrea un sobreproteccionismo a favor del Estado, considerándose al *solve et repete* como una prerrogativa del órgano fiscal con el objeto de precautelar el interés económico que existe tras garantizar la recaudación del tributo a favor de las arcas estatales, sin que existan retrasos meramente procesales en tal acto de recaudación⁹⁶; y por otro lado surge una proposición administrativista que sustenta la aplicabilidad de la figura en los principios de legitimidad y ejecutoriedad, los mismos que revisten la efectividad del acto administrativo⁹⁷.

A pesar de la sustentación de criterios divergentes, que incluso parece que serían contradictorios entre sí, en base a su fundamentación práctica, cabe recalcar que la esencia de la figura examinada es una sola, tal cual la describe Villegas, quien literalmente expresa: “[...] Significa que cualquier contribuyente que en una contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo previamente debe pagarlo”⁹⁸. Con lo

⁹⁵ DRLeyes.com, *Diccionario Jurídico: Solve et Repete*, (2009): <https://www.drleyes.com/page/diccionario_maximas/significado/S/692/SOLVE-ET-REPET>

⁹⁶ Una primera corriente (Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale, Moffa, entre otros) considera el *solve et repete* como un privilegio del fisco, establecido con la finalidad práctica de que la actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 836.

⁹⁷ Según interpretación compartida por Bodda, Vitta, Orlando, Borssi D’Alessio y Mortara, no se trataría de una norma de excepción en favor del fisco, que invierte principios procesales al establecer la *ejecución* antes que la *decisión*, sino de una consecuencia normal de la actividad de la administración, que constituye un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de aquella. *Ibíd.*

⁹⁸ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984), 362.

cual fácilmente se puede distinguir la esencia de la institución ante una eminente pretensión del fisco, cuya función recaudatoria está precautelada en un posible escenario en el que el contribuyente discuta la legalidad del pago de un tributo.

Tras haber encontrado una comparación dinámica de criterios puestos en práctica, respecto a una figura jurídica propia de la tributación, que tiende a ser profisco, se puede afirmar que la misma se concreta como un elemento precautelar, forjado para prevenir dilaciones impropias de contribuyentes deshonestos, con el afán de obtener una pronta percepción de tributos. Es así que dentro de la denominada tesis administrativista existen dos visiones distintas de lo que convalidan su origen; notándose en primera instancia la directriz política de resguardar la recaudación de impuestos, basándose en la ejecutoriedad del acto administrativo y no de la presunción de legalidad⁹⁹; mientras que en la faz yuxtapuesta se evidencia la convergencia tanto de la ejecutoriedad como de la legitimidad, pues de ambas se encuentran provistos los actos administrativos, convirtiéndose en una medida protectora de política financiera¹⁰⁰.

Otros autores¹⁰¹ con coincidencia de ideas con Villegas, argumentan que: “No puede darse al principio en estudio una clara fundamentación jurídica, dado que su finalidad es política: mediante la controversia el contribuyente obstaculice de alguna manera la recaudación, aparte de constituir un evidente medio adicional destinado a constreñir al particular al pago”¹⁰². Lo que quiere decir que pese a las fundamentaciones que se han otorgado al *solve et repete* como un efecto propio y dimensional de un acto de la administración tributaria, que por la circunstancialidad de su naturaleza gozaría de los principios de legitimidad y ejecutoriedad, sigue manteniendo un matiz

⁹⁹ Cabe ubicar en esta corriente a Bielsa, afiliado primero a la tendencia política, que justifica la regla por la necesidad de asegurar la recaudación normal de los impuestos, luego invocó como fundamento la ejecutoriedad del acto administrativo y no la presunción de legitimidad, ampliando más tarde el concepto al decir: “La regla de solve te repete resulta especialmente de la naturaleza del título ejecutorio y no solamente de la *ejecutoriedad* del acto administrativo fiscal”. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 837.

¹⁰⁰ “Ingrosso primero fundamentó la institución en el principio de ejecutoriedad, [...] señala que la función del solve et repete no es reforzar esa ejecutoriedad ni agregarle un elemento nuevo, sino la forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del rol y del acto de intimación. [...] Mientras que Mortara y quienes le siguen, no desagradan a Pugliese, pero en el deseo de liberarse de la tutela administrativista, atribuye al precepto que nos ocupa el significado de una manifestación especial de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, justificada por el interés público que el legislador ha querido tutelar”. *Ibíd.*, 838.

¹⁰¹ Agustín M. García Sanz; María Paula Caputí; Osvaldo Guglielmino; y Mauricio Obarrio.

¹⁰² Villegas, *Curso de finanzas*, 363.

eminentemente político, cuyo objeto es el recaudar y proteger el tributo a favor del fisco.

Con las posiciones antes referidas se vuelve insoslayable el poder discernir y refutar las fundamentaciones que se han establecido a nivel jurídico, por una parte, y por otra las de índole político. A continuación se procede a citar a Martín Oviedo, quien parafraseando a Garrido Falla y la de Mendizábal, manifiestan respecto al *solve et repete* en el plano jurídico lo siguiente:

La crítica al intento de fundamentar el previo pago en la presunción genérica de legitimidad de los actos administrativos o, en particular, en el principio de ejecutividad de los mismos, ha sido hecha por numerosa doctrina, distinguiendo radicalmente uno y otra, con lo que, claro está, se rompe con cualquier pretensión justificadora entre ambos. [...] dice -GARRIDO FALLA- es sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquide el crédito ni, por lo tanto, la suspensión del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase para hacerlo efectivo, aunque el particular utilice los recursos procedentes.

Añadir a esto la necesidad del previo pago únicamente puede interpretarse como una regla de carácter procedimental o procesal, que limita la posibilidad de recurrir, significando un injusto privilegio administrativo.

La presunción de legitimidad -añade MENDIZÁBAL- constituye, eso sí un perímetro o fundamento negativo, puesto que resultaría inconcebible e inícuo el exigir el previo pago si no se partiera de tal apariencia de legalidad¹⁰³.

Se observa en la argumentación realizada que se tiende a sustentar una justificación de índole jurídica de la figura conocida como *solve et repete*, que en esencia compartiría variables similares con la tesis denominada como proadministrativista, pues las afinidades compatibles entre ambas serían la legitimidad y ejecutividad como caracteres propios del acto administrativo del que provienen; sin embargo, de comportamiento aún procesal, la justificación jurídica admite que esta regla se traduce en una limitación al derecho del contribuyente de acceder a instancias judiciales e incluso lo define como un privilegio del fisco.

Una vez examinada la apología jurídica de la regla conocida como *pague y reclame*, se hace imprescindible el explorar las argumentaciones políticas que puedan refrendar esta figura; es entonces necesario remitirse textualmente al criterio de Martín Oviedo, quien expresa lo siguiente:

¹⁰³ Martín Oviedo, "La decadencia de la regla *solve et repete*" 154.

La menor importancia teórica e incluso práctica del argumento político en favor del *solve et repete* explica por qué no se ha hecho y, en realidad, por qué no era necesaria una crítica explícita de ese argumento. Que al Estado le conviene que su actividad no se detenga, a pesar de los ardides de sus deudores, es cosa que nadie niega, sólo que ocurre que en nuestros días existen otros procedimientos tan eficaces y más justos para lograr tal deseo. En cambio, los argumentos dados de Derecho constitucional que han llevado, por ejemplo, al Tribunal *ad hoc* italiano a la repulsa de esta regla puede servir, indirectamente, para rebatir, en su mismo plano, la pretendida justificación política del previo pago¹⁰⁴.

De la cita textual de este autor se colige que en la praxis legislativa propia del siglo XX no existía mayor justificación razonable y coherente respecto al objeto de la figura del *solve et repete*, habiendo así una retórica meramente finalista, la cual consistía en hacerse de los medios suficientes para poder garantizar el cobro o recaudación de gravámenes fiscales; pero tal realidad se observaría aún más justificada con el pasar del tiempo; siendo la ejemplificación más clara la coyuntura legislativa nacional, específicamente la promulgación de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, cuerpo normativo en el cual se evidencia que el cobro anticipado de acreencias responde en muchos casos a prever que los contribuyentes conviertan en un abuso ciertos recursos judiciales logrando dilatar los procesos¹⁰⁵.

La aplicabilidad de esta figura jurídica no ha sido generalizada dentro de las legislaciones de índole tributaria de diferentes Estados, su desarrollo no es universal y - por ende- aceptada en el derecho tributario comparado. El desconocimiento de tal institución se da en países como Inglaterra, Alemania, Suiza, Estados Unidos, Francia, México, etc.¹⁰⁶. Tal sería el parecer que la figura de origen latino que es el *solve et repete* tendría una predominancia en países cuyos sistemas jurídicos pertenecen a la familia germánico-romana¹⁰⁷, pues como antes se estableció, en la mayoría de países

¹⁰⁴ *Ibíd.*, 155.

¹⁰⁵ Decimoctava consideración del Oficio No. MF-CGJ-2011-119, de fecha 24 de octubre de 2011; dirigido por el Presidente de la República del Ecuador, Eco. Rafael Correa Delgado, al Presidente de la Asamblea Nacional, Arq. Fernando Cordero Cueva: "Por último, como es de conocimiento público, existen ciertas dificultades para cobrar las acreencias que tienen el Estado con aquellos deudores morosos, que fueron, en su mayoría, lo que han desfalcado y ocasionaron la crisis bancaria, ya que con ciertos recursos judiciales logran dilatar los procesos".

¹⁰⁶ Villegas, *Curso de finanzas*, 362.

¹⁰⁷ Tal es el origen y apego de la figura del *solve et repete*, que el primer antecedente es visible en la época conocida como la Monarquía (753 a 509 aC), es la primera de las formas de organización del gobierno romano, y es el antecedente de la República (509 A.C. a 27 aC), régimen que en Roma estaba basado en las asambleas, las magistraturas y el Senado. La *solve et repete* fue prevista en principio en

citados existe un sistema jurídico diferente que responde a la familia anglosajona, al sistema jurídico conocido como *Common Law*.

A fin de profundizar en la investigación concerniente a la institución del *solve et repete* y sus repercusiones jurídicas, junto a su desarrollo en materia tributaria, es de vital importancia examinar la esencia misma del pago previo como requisito para acceder a una contienda legal; es así como, con el objeto de discernir si se trata de una regla o de un verdadero principio, a continuación se procede a hacer un análisis doctrinario con el objeto de solventar tales inquietudes, el mismo que permitirá entender la extensión y magnitud de esta figura.

Debiendo entonces delimitar las consideraciones existentes respecto a ser valorado el *solve et repete* como un principio o una regla, se encuentra una gama de criterios trascendentales, como el de Maldonado Muñoz, quien indica que se debería preferir usar otra variante terminológica, tales como regla o institución y no principio, pues se estima que se denomina comúnmente a este como principio de forma equivoca bajo cero argumentos o generalmente con sustanciación errada¹⁰⁸.

Tal como expresa Mordeglia: “[...] no pueden entenderse los principios como generales, como meras reglas, aforismos o máximas jurídicas, que solo tienen valor sintético, a veces equivocado”¹⁰⁹. La aplicabilidad de los principios generales debería ser genérica a situaciones jurídicas eventuales dentro de un ordenamiento; un principio empieza por ser tal cuando, es usual que sea aplicado a los casos a los que se refiere, sin que puedan comprenderse dentro de este aquellos que con apariencia de principios no logran encasillarse como tales por sus efectos y aplicaciones de carácter difuso¹¹⁰. Al respecto, Prieto Sanchís otorga da un listado de seis acepciones de principios que denomina significativas:

- a) Principio en el sentido de norma muy general, entendiendo por tal la que regula un caso cuyas propiedades relevantes son muy generales. [...]
- b) Principio en el sentido de norma redactada en términos particularmente vagos gracias a la presencia de conceptos jurídicos indeterminados o dúctiles como orden público, abuso de derecho, etc.

edicto pretor; la regla no solo que sobrevivió a la época de la República, sino que subsistió también en el Imperio (27 aC a 476 dC), como refiere también la doctrina. Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 1.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, 4.

¹⁰⁹ Roberto Mario Mordeglia, *Manual de finanzas Públicas* (Buenos Aires: AZ editora, 1986), 271.

¹¹⁰ Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 4.

- c) Principio como norma programática o directriz, esto es, de norma que dispone la obligación de perseguir determinados fines. [...]
- d) Principio como norma que expresa valores superiores de un ordenamiento jurídico y que son el reflejo de una determinada forma de vida, de un sector del mismo, de una institución, etc. [...]
- e) Principio como norma dirigida a los órganos de aplicación del Derecho y que señala, con carácter general, cómo se debe seleccionar la norma aplicable, interpretarla, etc. [...]
- f) Principio como regula iuris, esto es, de enunciado o máxima de la ciencia jurídica de un considerable grado de generalidad y que permite la sistematización del orden jurídico o de un sector del mismo. Tales principios pueden o no estar incorporados al Derecho positivo. [...] Esto nos llevaría a diferenciar entre principios implícitos y explícitos¹¹¹.

De lo citado cabe resaltar que al conceptualizar el sentido común de lo que se conoce como principio se ha de tener en cuenta que no son meras declaraciones sino proposiciones tan fundamentales que, en estricto sentido, pasan a ser consideradas prácticamente universales; estos principios, por las características enunciadas, dotan de un contenido axiológico al orden normativo y permanecen perennes en el tiempo, es decir, que se considerarían principios a los que perduran y siguen siendo tan aplicables en la actualidad como lo fueron en el pasado, desde sus orígenes. Además, se puede llegar a la conclusión de que: “Los principios pueden caracterizarse incluso como conceptos y no necesariamente como declaraciones estructurales; de ese modo, bien puede decirse que son principios generales la libertad y la igualdad, o, promulgar el principio: ‘todas las personas nacen libres e iguales’”¹¹².

En concordancia con lo argüido, Salgado Pesantes manifiesta que los principios se pueden considerar “como recurso hermenéutico para la interpretación y aplicación de la Constitución y de las leyes”¹¹³, el autor dice que ciertos criterios consideran que hay principios generales propios de cada rama jurídica; así, a modo de ejemplo, se puede citar el *in dubio pro reo*, que pertenece al derecho penal, el mismo que no por ser particular de una rama deja de ser genérico en tanto su contenido se refiere a una universalidad de casos a los que le es particularmente aplicable.

Con la analogía expuesta en el párrafo anterior, se puede deducir que la regla del *solve et repete* no puede tenerse como principio general ni del derecho ni exclusivamente de la rama fiscal, esto por no cumplir con los criterios antes

¹¹¹ Luis Prieto Sanchís, *Apuntes de teoría de derecho* (Madrid: Trotta, 2008), 205.

¹¹² Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 5.

¹¹³ Hernán Salgado Pesantes, *Introducción al derecho* (Quito: Colección Manuales Jurídicos, 2010), 131.

establecidos. Ahora bien, en examinación del estricto sentido conceptual de lo que se entiende por regla, Guastini la define “como enunciado condicional que conecta una consecuencia jurídica cualquiera con una clase de supuestos concretos”¹¹⁴.

Producto de lo cual pueden distinguirse dos escenarios, por un lado toda aquella proposición fundamental y verdad apriorística de aplicación general hacia hechos fácticos individualizados, que se denominaría como principio; y por otra parte, ese nexo de vinculación entre unos supuestos con una consecuencia meramente jurídica, la misma que por situaciones normativas, sistémicas de índole judicial e incluso de orden político, puede variar en su aplicabilidad con el transcurso del tiempo, a tales nexos se los conocería propiamente como reglas, caso en el cual encajaría el *solve et repete*.

Con el afán de recrear una diferenciación aún más marcada entre el sentido estricto de lo que es un principio frente a lo que comúnmente se conoce como regla, a continuación se enuncia de forma literal el pensamiento de Vintimilla Saldaña, mismo que expresa:

[...] La aplicación de los principios hace necesario pesar o ponderar su valor relativo en unas circunstancias determinadas. El derecho a la intimidad, por ejemplo, puede prevalecer o no sobre la libertad de prensa dependiendo de todos los hechos y los datos jurídicos relevantes para determinar su peso relativo mayor. Las reglas carecen de esta dimensión, pues cuando chocan entre sí surge la pregunta ¿deroga una regla a la otra? y ¿es una regla una excepción a la otra? La respuesta afirmativa a una de las incógnitas resuelve satisfactoriamente el problema¹¹⁵.

De la argumentación expuesta por Vintimilla Saldaña se desprende que una diferenciación consustancial entre principio y regla es el valor fundamental de la significancia de un concepto que se ve respaldado por derechos y garantías en el caso de los principios, motivo por el cual al chocar en sinergia dos principios, por su grado de importancia y de derechos fundamentales de que se ven provistos estos, se debería aplicar una técnica de ponderación para obtener como resultado el principio que primaría ante el otro; por el lado opuesto, las reglas carecerían de un respaldo o fundamento de derechos y garantías, pues estas solo son aplicables en dependencia de

¹¹⁴ Riccardo Guastini, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional* (Madrid: Trotta, 2010), 74.

¹¹⁵ Jaime Vintimilla Saldaña, "Principios y reglas como nuevas fuentes de justicia a la luz del Ius Novus ecuatoriano", 53.
<http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_13/principios_y_reglas_como_nuevas_fuentes_de_justicia_a_.pdf>

efectos jurídicos a situaciones muy determinadas, las que son consecuencias de aplicaciones de principios, por ende, una regla jamás podría ir en contra de un principio.

La figura del *solve et repete* (pague y reclame) se concreta como una regla y no como un principio, ya que no posee ninguna fuerza constitutiva fuera de lo que esta misma significa; puesto que el tratamiento que se suele conferir a las reglas suele verse dotado de los más variados métodos de interpretación jurídica, a diferencia de los principios, que poco tienen que interpretar pues el legislador los ha establecido justamente para solventar vacíos.

La diferencia entre reglas y principios no es simplemente de grado, es de orden conceptual; las reglas son normas que reclaman un cumplimiento pleno, y en esa medida solo pueden ser cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena. Contrariamente, los principios son normas que ordenan realizar algo en la medida de lo posible, en relación con las posibilidades en el terreno de los hechos. Los principios son mandatos de optimización caracterizados por ser cumplidos en diversos grados¹¹⁶.

Concluyendo ideas, se diría que “la institución del *solve et repete* bien puede concebirse como regla, visto que vincula unos supuestos (la obligación determinada por el sujeto activo y la pretensión de entablar una contienda judicial) con una consecuencia jurídica (la imposibilidad de accionar sin pagar previamente el tributo determinado)”¹¹⁷. Abstracción con la cual se acuerda totalmente en la presente investigación, por lo que se concluye que la figura jurídica que ha sido objeto de este acápite es una regla y no un principio.

2.2 Vulneración a la tutela judicial efectiva

Uno de los principios constitucionales, a la vez que derechos vulnerados por la pseudoimposición de un afianzamiento totalitario convertido en un pago previo, que se establece como un requisito preprocesal para ventilar la legalidad de un impuesto ante un órgano judicial competente, sería el principio conocido doctrinariamente como *tutela judicial efectiva*, el mismo que en la legislación ecuatoriana contemporánea se lo encuentra como un precepto distinto y a la vez independiente frente al denominado

¹¹⁶ Ramón Ruiz Ruiz, “La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho”, *Derecho y Realidad: Revista de derecho*, No. 20 (II semestre de 2012): 150.

¹¹⁷ Maldonado Muñoz, *Afianzamiento tributario y solve et repete*, 7.

derecho al acceso a la justicia y a órganos jurisdiccionales; aunque doctrinariamente y en la praxis son interdependientes, observándolos como unidad conceptual este sería probablemente uno de los derechos y garantías más trascendentales dentro del ámbito procesal y constitucional.

Pero cabría preguntarse: ¿cuál es la importancia de la tutela judicial efectiva dentro de los procesos de carácter tributario? Sería oportuno remitirse a una de las investigaciones efectuadas por el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, específicamente a Faundéz Ugalde, quien expresa que: “[...] la circunstancia de que la tutela jurisdiccional efectiva constituye en sí misma un derecho fundamental, surge la posibilidad de que exista una constante tensión con las normas de derecho tributario material, en especial cuando estas últimas involucran la protección de derechos fundamentales”¹¹⁸; de manera análoga, tal vulneración del derecho es parte de la temática planteada en la presente tesis.

En la legislación nacional vigente se puede advertir una singular aproximación al concepto mismo del principio citado; es así que la Constitución, en el artículo 1, establece que el país es un Estado constitucional de derechos y justicia; tal axioma prueba de forma contundente que el valor *justicia* se establece como una de las finalidades primigenias del Estado, justificación por la cual se derivan ciertas obligaciones, unas más concretas que otras, para garantizar el desarrollo e integridad de un proceso con el cual se busca obtener un resultado jurídicamente adecuado¹¹⁹.

Al respecto cabe tener en cuenta que toda intervención judicial debe ser desarrollada a través de un proceso capaz de brindar un mínimo de garantías a las partes procesales, situación que reviste importancia frente a los respectivos órganos competentes para impartir justicia, que en último término se personificaría ante el juez como aplicador de normas. En tal sentido, de forma preliminar se podría definir como: “[...] el derecho de toda persona a que se haga justicia, a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso

¹¹⁸ Antonio Faúndez Ugalde, "Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos?", Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 7, <file:///C:/Users/hp/Documents/Elementos%20Tesis/tutela%20judicial%20efectiva%20Tributario.pdf>

¹¹⁹ Vanessa Aguirre Guzmán, "El derecho a la tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos", Foro: Revista de derecho, No. 16 (II semestre 2010): 5.

con garantías mínimas”¹²⁰; es menester señalar que el denominado derecho de las personas a que se haga justicia es una referencia al sentido de oportunidad que poseen los usuarios hacia una plena accesibilidad al sistema de justicia.

La importancia tras el rol decisivo que desempeña la organización de la administración de justicia proporcionando una estabilidad social del Estado y su sistema político es verificable en algunos postulados, como el siguiente: “[...] el derecho a la acción o, en otros términos, *derecho a la jurisdicción*, es un auténtico derecho subjetivo de los ciudadanos a que el poder público se organice de tal modo que los imperativos de la justicia queden mínimamente garantizados”¹²¹; tal teorización reafirmaría lo imprescindible de la conjugación del término tutela judicial efectiva con la aplicabilidad de la justicia en sí.

En última instancia, es de suma importancia observar una acepción lo suficientemente explícita y cabalmente estructurada, la cual conciencie sobre la trascendencia del principio conocido como tutela judicial efectiva en el desarrollo de un ámbito judicial transparente y eficiente, motivo por el cual se procede a citar textualmente el parecer de Aguirre Guzmán, quien manifiesta:

[...] se conceptúa al derecho de la acción, o derecho a la jurisdicción, como aquel que asiste a toda persona para requerir del Estado la prestación del servicio público - administración de justicia; la intervención estatal, recuérdese, tiene su cauce a través de un proceso, el cual debe reunir unas condiciones mínimas que asegure a las partes la defensa adecuada de sus derechos. La fórmula “juzgar y hacer ejecutar lo juzgado”, como expresión de la potestad jurisdiccional, no es más que la aplicación del derecho, por jueces y tribunales, con el propósito de dirimir conflictos y hacer efectivo el derecho declarado o constituido¹²².

En lo que compete a esta investigación, es precisamente en este punto donde radica el planteamiento del problema relativo a afianzar para ventilar la *litis* de naturaleza tributaria en un ámbito contencioso o judicial, determinado en el

¹²⁰ Jesús González Pérez, *El derecho a la tutela jurisdiccional* (Madrid: CIVITAS, 1984), 29.

¹²¹ Sostiene Figueruelo que, de otra manera, no se puede mantener la paz que la comunidad reclama. Si el Estado no instrumenta adecuadamente el sistema, “el deseo de justicia por parte de la comunidad se verá insatisfecho, y se asistirá a un resurgimiento de la autotutela en la búsqueda extraconstitucional de dicho deseo de justicia, que normalmente se resolverá en una crisis social y, por tanto, jurídica, y a la postre en un replanteamiento de los valores y convenciones sociales que encarnan la idea de la justicia y de las instituciones fundamentadas en tales valores”. Ángela Figueruelo Burrieza, *El derecho a la tutela judicial efectiva* (Madrid: Tecnos, 1990), 50.

¹²² Aguirre Guzmán, “El derecho a la tutela judicial efectiva”, 7.

procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, si se presenta en forma permanente una tensión entre una regla del derecho material tributario (*solve et repete*) y la tutela judicial efectiva. Si bien ambas figuras convergen en la controversia que se estudia en esta investigación, resulta necesario determinar cuál es la esfera de una y otra, para establecer una adecuada aplicación de las normas; especialmente cuando tienden a aparecer fricciones de derechos fundamentales, caso en el cual el juez debe optar por el mejor mecanismo de solución resguardando en forma preferente los derechos de las partes implícitas en un proceso.

Dentro de los caracteres que distinguirán la esencia de este principio, se tiende a concebir a esta tutela judicial efectiva como un índice de medición de la actividad desarrollada por los órganos estatales que ejercen la jurisdicción o que están autorizados para ello, con miras a la protección del patrimonio jurídico; de tal forma que se transformaría en el resultado mismo del despliegue de competencias y actuaciones de los órganos judiciales¹²³, con el cual se calificaría la eficacia y eficiencia de tales dependencias frente a la legalidad de sus actos¹²⁴.

En consecuencia con lo manifestado en párrafos anteriores y en favor de una comprensión objetiva de lo que se estimaría una repercusión amplia de la funcionalidad y el dinamismo del principio conocido como tutela jurisdiccional efectiva, a continuación se procede a citar textualmente el argumento de Vallespín, quien señala que:

[...] la tutela jurisdiccional efectiva en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos no limita su contenido en el derecho a acceder a un tribunal de justicia, sino que involucra, asimismo, el reconocimiento de garantías que impliquen un trato igualitario entre las partes del proceso, sea en virtud del derecho a presentar o contestar dicho reclamo, sea el derecho de las partes de rendir prueba para acreditar sus pretensiones, o bien, garantizar el pronunciamiento del juez tributario y aduanero sobre el fondo de la cuestión debatida, como también, el derecho a obtener el cumplimiento de la sentencia o el restablecimiento del imperio del derecho¹²⁵.

¹²³ El derecho a la *tutela judicial efectiva* exige entonces a los jueces que dirijan el proceso de forma que evite dilaciones y entorpecimientos, conduzcan a la impunidad, frustrando así la debida protección judicial y los derechos humanos. Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Myrna Mack Chang vs. Guatemala. Fondo, reparaciones y costas” [Sentencia de 25 de Noviembre de 2003].

¹²⁴ Carlos Alberto de Oliveira, *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional* (Río de Janeiro: Communitas, 2008), 176.

¹²⁵ David Vallespín Pérez, *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil* (Barcelona: Atelier Libros, 2002), 142.

Como es apreciable dentro de las acciones comprendidas en el criterio anterior, la tutela jurisdiccional efectiva no se restringe a la aplicabilidad y conceptualización de un derecho singular; por tal motivo, mal se haría en idealizar este principio con una acepción universal que propenda a abarcar únicamente la accesibilidad al sistema de justicia. Sin duda alguna, la prevalencia de una conceptualización unánime se mostraría como una falacia, pues en la praxis doctrinaria y fáctica se observa un apoderamiento de otros derechos y situaciones procesales a la formación de este concepto¹²⁶; sin embargo, con el objeto de desarrollar la presente investigación, es imprescindible remitirla de forma puntual a solo dos acciones procesales o derechos que forman este principio, los cuales son: el *debido proceso* y la *accesibilidad a la justicia*¹²⁷; el análisis de tales derechos es de transcendental importancia, pues se consideró en esta investigación preliminarmente la existencia de posibles vulneraciones, por tal peculiaridad, a continuación se procede a desarrollar los preceptos antes anunciados.

Insoslayablemente, hay que precisar que el acceso a tribunales de justicia representa el vértice fundamental que da cabida a la existencia de una justicia operante, la misma que se materializa a través de órganos que ostentan competencia y jurisdicción suficiente para iniciar procedimiento; por lo cual, en procuración de ceñirse al concepto y a la práctica de la *tutela efectiva*, se debe eliminar toda forma de obstaculización o limitación alguna que impida a la ciudadanía en general ejercer el reclamo de un derecho ante la justicia en materia tributaria. Este juicio valorativo es refrendado por la misma Corte Constitucional de Ecuador, tal cual se desprenderá de la sustentación de la sentencia No. 020-10-SEP-CC, relativa al caso No. 0583-09-EP, en la cual se indica que:

¹²⁶ En opinión de Marinoni, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva engloba (i) el derecho a la técnica procesal adecuada; (ii) el derecho de participar a través del procedimiento adecuado; y (iii) el derecho a la respuesta del juez. Agrega el mismo autor que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva tiene relación, en primer lugar, con la posibilidad de participar, y por eso presupone un derecho de participación. Luiz Guilherme Marinoni, *Teoría geral do processo*, vol.1, 3ª. ed. (São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2006), 227.

¹²⁷ Distintos autores se han manifestado sobre la relación entre el derecho material y la tutela jurisdiccional, cuya complementación no les resulta indiferente: Marinoni manifiesta que el deber de protección requiere de reglas de derecho material. El mismo autor argumenta que no hay duda de que el derecho de acción garantiza la tutela jurisdiccional efectiva; de tal forma que el derecho de acción, para ser comprendido, debe estar relacionado con las formas de protección jurisdiccional del derecho material. *Ibíd.*, 228.

El derecho a la jurisdicción o derecho a tutela judicial efectiva, equivale al derecho que tiene todo ciudadano de concurrir al órgano judicial en procura de justicia; constituye un derecho humano fundamental que debe estar libre de restricción y absolutamente inviolable, corresponde no solo al que estimula primero la jurisdicción, sino también al emplazado a defenderse de la pretensión de aquel. La tutela judicial no se agota con el mero acceso al órgano judicial, sino que requiere además que se cumpla la garantía del debido proceso, cuyo meollo radica en el derecho a la defensa, que responde al impulso natural de la defensa, instinto atávico del ser humano a la postres convertido en derecho objetivo por el ordenamiento positivo¹²⁸.

En desempeño de potestades como el control e interpretación en materia constitucional, el órgano competente ha señalado que la tutela judicial efectiva no significa solamente tener acceso a los tribunales de justicia sino que también abarca el hecho de que el juicio debe ser sustanciado en un tiempo prudente; así como la respectiva ejecución de la sentencia. Este señalamiento sería contraproducente a otros criterios que el mismo órgano había sustentado en su oportunidad, pues cabe rememorar que en la absolución de consultas que versaban sobre la inconstitucionalidad del artículo 7 de la *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria* en Ecuador, tal como se verifica en el contenido de las Sentencias No. 022-10-SCN-CC; No. 023-10-SCN-CC y No. 030-10-SCN-CC, se previó a través de un tecnicismo la no obstrucción de acceso a la justicia, fijando la caución ya no como un requisito en la presentación de la demanda sino como un acto procesal posterior que, en todo caso, tenía como consecuencia la terminación del proceso si no se lo cumplía.

En sustentación a lo manifestado, se puede entender a la tutela judicial efectiva como parte del derecho al debido proceso y este, a su vez, se vería correlacionado con el derecho a la defensa; esta interrelación de derechos, cuyos efectos propenden a garantizar un bien jurídico mayor, es advertida por Romero Acuña, quien expresa:

La tutela judicial efectiva no solo importa eliminar las trabas a la habilitación de la instancia, sino también otorgar un “plus” de protección judicial para que se tome la tutela judicial efectiva en “real y efectiva”, intensificando el control del accionar de la administración pública y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no solo el respeto del derecho a la defensa, sino también la idea a cargo de los magistrados

¹²⁸ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia No. 020-10-SEP-CC del Caso No. No. 0583-09-EP], (2010), <<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/3ac75e40-6eeb-429b-a1df-3243c8a48749/0583-09-EP-res.pdf?guest=true>>

judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de derechos fundamentales¹²⁹.

El efecto que se deriva del propósito taxativo del principio conocido como *tutela judicial efectiva* no se limita exclusivamente a procurar que un sujeto procesal comparezca a instancias judiciales a fin de reclamar un derecho o redargüir demandas que terceras personas hayan instaurado en su contra, el efectivo goce y propósito de este principio no se concretaría con la sola presentación de la demanda, sino que también necesita del cumplimiento de unos estándares vitales a fin de acceder a la justicia y encauzar su desarrollo; entonces, se debe considerar que estos estándares o presupuestos no infrinjan el acceso mismo a la justicia. En sí, la accesibilidad al sistema de justicia se realiza cuando la maquinaria jurisdiccional se pone en marcha y las partes pueden ventilar su causa de acuerdo a las normas del debido proceso, con el fin de alcanzar una sentencia debidamente motivada en derecho.

El juicio de excepciones a la coactiva se ha instituido como un mecanismo de defensa que tiene el administrado para oponerse al cobro forzoso de las supuestas obligaciones que el sujeto pasivo tiene con la Administración; esta sería la forma en que el contribuyente (administrado) accede a la justicia para defenderse en contra de las actuaciones del Estado, que se presumen legítimas. Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de acreencias del Estado, claramente afectan al derecho al acceso a la justicia, al debido proceso y en sí a la tutela judicial efectiva, la misma que comprende a las anteriores; por lo tanto, a través de dichas normas se limita el campo de defensa del administrado. A continuación, en los siguientes párrafos, se describirá la vulneración en que han incurrido estas pautas legales frente a un principio de rango constitucional como es la tutela judicial efectiva.

2.2.1 Vulneración a la accesibilidad al sistema de justicia

Este derecho se ha constituido en un punto sustancial dentro de la conformación de lo que se conoce como el precepto común de la tutela judicial efectiva, garantizando que las partes controvertidas en un asunto de índole legal puedan recurrir a una autoridad judicial independiente, competente y neutral sobre el asunto, con el efecto de

¹²⁹ Roberto Luis Romero Acuña, *Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2008), 103.

dirimir y resolver la *litis* acontecida; esta garantía procesal se ha convertido en un punto tan sustancial que su contenido ha sido previsto dentro de las distintas constituciones de los respectivos Estados, transformándose tales cuerpos legales en garantistas de derechos.

Se debe empezar señalando que, desde el punto de vista del Estado, el derecho al acceso a la justicia se observa desde una perspectiva polifacética, recalando que uno de los objetivos que el proceso posee es fungir como una garantía que sea anterior al conflicto y, como tal, es responsabilidad innata de los jueces garantizar que se imparta justicia en forma imparcial y equitativa para resolver los problemas entre la población; es decir, procurando la ecuanimidad y transparencia que deben estar previstos en el tratamiento de un proceso judicial. Esta constituiría una obligación del Estado¹³⁰.

Después de obtener una justificación lógica del desarrollo de esta garantía, es preciso para la prosecución de este análisis hacer referencia a una noción doctrinaria de tipo procesal, que tenga una amplia acepción por la comunidad internacional. Al respecto se cita la opinión de Morello:

[...] que la consolidación está en las cartas y tratados internacionales, cuya idea rectora es la de que todas las personas han de contar con un remedio efectivo - artículo 6º, Declaración Europea de los derechos del hombre -, que en sede administrativa y judicial se halle siempre en disponibilidad. Ese *rightt oanefecti veremedy*, supone el derecho a la tutela, a la jurisdicción, al cabo a la Justicia como quiera que es uno de los derechos fundamentales de la persona, al que se debe atribuir un concepto autónomo -en evolución dinámica- y, por cierto de complejo significado¹³¹.

Criterio que empuja a realizar una referencia a lo que comúnmente se entiende como legitimación y comparecencia en un proceso; motivo por el cual se puede concluir que tal precepto nace al configurarse una relación entre quien posee una pretensión y el derecho que reclama como suyo, así como del vínculo existente entre la petición implícita efectuada en un proceso y los efectos que se pretenden de aquella, los mismos que conforman el umbral o puerta inicial de acceso que las partes deben superar para entrar al pleno desenvolvimiento de la causa, pues la llave la tendría el juez competente,

¹³⁰ Oswaldo Alfredo Gozaíni, *Derecho procesal constitucional. El debido proceso* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2002), 103.

¹³¹ Augusto Mario Morello, *Estudios de derecho procesal*, tomo II (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 1998), en Gozaíni, *Derecho procesal constitucional*, 104.

y solo él puede dar paso a tal accesibilidad a través de la calificación de la demanda, por la cual avoque conocimiento del juicio¹³².

Por lo argumentado anteriormente, y al remitir el tema a instituciones tanto como a administradores de justicia y usuarios o administrados, existe la posibilidad de un eminente control¹³³ del acceso a la justicia, comprendido desde el análisis inmediato de la legitimación procesal, pues involucra otras proyecciones temáticas que incidirían en el estudio del discernimiento de quienes pueden llegar a ser partes en el proceso. De ello surge que existen otras cuestiones tan importantes para la legitimación, como son la capacidad, el derecho de comparecer al proceso, la aptitud sustancial, entre otras, que son en esencia situaciones procesales.

Ya en el contexto nacional, este derecho se halla contemplado de forma racional en la Constitución¹³⁴, concretamente en el artículo 75, el mismo que proclama el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial, expedita de los derechos e intereses; cabe recalcar que se resalta que en ningún caso quedará el ciudadano en indefensión. Sin embargo, la trascendencia, amplitud y alcance del mismo han producido que se considere a este principio como una garantía constitucional independiente, situación que no solo se destaca en la doctrina contemporánea, sino que también es apreciable en las más modernas constituciones e inverosímil de descartar en los tratados internacionales.

La accesibilidad al sistema integro de justicia se ha convertido en la característica insigne de la tutela jurisdiccional efectiva, pues se la concibe como el preludio inicial que abre un proceso. De suma importancia para el efecto, cabe citar el razonamiento de Jiménez Blanco, el cual hace un análisis acerca de la tutela reconocida

¹³² Dice Gozáni: Las llamadas *situaciones jurídicas subjetivas* [pretensiones procesales] son los tipos de interés que emparentan al que reclama ante la justicia y frente a un adversario, con la consecuencia que solicita. De este modo, el derecho subjetivo, o propio, ha definido desde antaño las posibilidades del acceso a la justicia, tanto en el sentido de petitionar a la autoridad jurisdiccional, como para tramitar un proceso. Gozáni, *Derecho procesal constitucional*, 107.

¹³³ En tal sentido, afirma Montero Aroca que el juez ha de controlar de oficio la concurrencia de la legitimación, siendo esta un verdadero presupuesto procesal. No hay que extenderse demasiado en fundamentar la afirmación de que su ausencia constituye un defecto no subsanable, dado que la legitimación se tiene o no se tiene. Juan Montero Aroca, *La legitimación en el proceso civil* (Madrid, 1994), citado por Gozáni, *Derecho procesal constitucional*, 113.

¹³⁴ Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. II, "Derechos", cap. octavo, "Derechos de protección", Art. 75.

por la Constitución española, argumentando que: “El derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, sino un derecho de prestación, que solo puede ejercitarse por los cauces que el legislador establece; ni el legislador podría poner cualquier obstáculo a tal derecho fundamental, pues ha de respetar siempre su contenido esencial”¹³⁵.

Consecuentemente, a manera de conclusión, se debe señalar que la mayor característica que posee la tutela judicial efectiva es su auténtico alcance de protección, tiene el ánimo de brindar a las personas un verdadero amparo o resguardo jurisdiccional en el sentido amplio de la palabra, para ello se parte de que la persona debe tener a su disposición las vías suficientes para reclamar sus derechos sin limitaciones u obstáculos de cualquier tipo, y una vez dentro del proceso se deberían hacer valer todas las garantías posibles, no con el objeto de alcanzar un resultado positivo a las pretensiones planteadas, sino que el resultado sea en apego indistinto a las partes, obteniendo un pronunciamiento apegado a derecho con un cauce procesal reglado.

Como se ha podido apreciar a lo largo del desarrollo de este tema, la esencia del derecho a la accesibilidad al sistema de justicia se materializa en la legitimidad activa¹³⁶ de las partes procesales, el que se basaría en un bosquejo simplista de las denominadas *situaciones jurídicas subjetivas* llevadas en el proceso, que le otorgan el elemento característico de legítimo a quien demande o sea demandado; de manera que la íntima relación que se traba entre la aptitud y la categoría subjetiva (derecho o interés) determinará la posibilidad de lograr un amparo judicial.

De modo tal que sería la condición legitimadora en la causa que supone tener un estatus que le permita al individuo presentar una sólida expectativa a proseguir un proceso y a obtener una sentencia sobre el fondo del asunto, en cuyo caso la legitimación sería un presupuesto de la pretensión. Con la finalidad de comprender el concepto tratado, se cita un argumento de gran claridad, intentando encontrar un equilibrio del significado del derecho de accesibilidad al sistema de justicia, sobre la

¹³⁵ Gonzalo Jiménez Blanco, *Comentario a la Constitución. La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (Madrid: Editorial Ramón Areces, 2000), 237.

¹³⁶ Tradicionalmente se ha venido destacando que el concepto de legitimación es uno de los más confusos en el derecho procesal, pero siendo ello cierto, no suele decirse que la dificultad se ha acrecentado con el paso del tiempo, al haberse producido una evolución en el mismo que lo ha hecho pasar en muy pocas décadas de la nada -de la inexistencia del concepto- a su configuración como algo colectivo -alejado de inicios individuales-, de modo que hoy cabe referirse incluso a la *socialización de la legitimación*. Juan Montero Aroca, “Las entidades de gestión y su legitimación colectiva” en *Oswaldo Alfredo Gozáini, Los derechos de propiedad intelectual en la nueva sociedad de la información* (Granada: Comares, 1998), 63.

duda de si se trata de un derecho ciertamente constitucional o de un tecnicismo meramente -aunque no irrelevante- procedimental.

[...] no se concilia con una buena relación entre lo constitucional (los derechos e intereses subjetivos) y lo procesal (legitimación) el reduccionismo egoísta que a derechos e intereses compartidos por muchos les reconoce la porción subjetiva y concreta que cada uno de esos muchos tiene en ellos, porque no se encuentra en esa porción una situación con entidad subjetiva e individual ninguna diferencia con la de cada uno de los demás y, como consecuencia, tampoco reconoce legitimación procesal de uno o de algunos del conjunto. Parece que lo que es de todos o de muchos no es de nadie¹³⁷.

Por lo que, para estimar la sustancia del propósito mismo de esta garantía, se debe concluir que el acceso a la administración de justicia implica la posibilidad de que cualquier persona solicite a los jueces competentes la protección o el restablecimiento de los derechos que consagran la Constitución y la ley. Sin embargo, la función en estudio no se entiende concluida con la simple solicitud o el planteamiento de las pretensiones procesales ante las respectivas instancias judiciales; por el contrario, el acceso a la administración de justicia debe ser efectivo, lo cual se logra cuando, dentro de determinadas circunstancias y con arreglo a la ley, garantiza el juez una igualdad a las partes; analiza las pruebas, llega a un libre convencimiento, aplica la Constitución y la ley y, si es el caso, proclama la vigencia y la realización de los derechos amenazados o vulnerados.

En este orden de ideas ya se tiene una institución que no solo tiene rango constitucional y calidad de derecho fundamental, sino que su contenido debe ir más allá del plano formal y debe reflejarse en una situación real de acceso igualitario a la administración de justicia. Con esa particularidad se dota al ciudadano de la herramienta de la acción de tutela para la efectiva defensa de su derecho a acceder a la administración de justicia.

Para efectos del presente trabajo investigativo se debe hacer hincapié en la primera finalidad de la tutela judicial efectiva: el acceso a la justicia (a través de sus órganos competentes); el cual debe desarrollarse de manera libre, sin que existan obstáculos que puedan entorpecer la aplicación y vigencia de la antedicha accesibilidad,

¹³⁷ Germán Bidart Campos, *¿Hay que pagarle al Estado para que administre justicia?* (Buenos Aires, columna de opinión de L.L. del 13/03/2003), citado por Gozáini, *Derecho procesal constitucional*, 102.

y sin que exista la posibilidad de que se le trunque al ciudadano común el reconocimiento de sus derechos legítimamente adquiridos, sin que pueda corregir cualquier abuso de poder por parte de la Administración.

De lo estudiado hasta el momento se puede deducir que mediante la implementación de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de créditos estatales previstas en la LFAOIE se configura una vulneración clara a la tutela judicial efectiva, pues conlleva una gran afectación al contribuyente o sujeto pasivo al momento de concurrir a una contienda legal de carácter tributario, dentro de la cual se pretenda proponer una excepción u oposición al procedimiento coactivo si se le exige el pago de la totalidad de la deuda pendiente para suspender el procedimiento coactivo y para evitar que se archive el juicio de excepciones, tenga o no la capacidad económica para hacerlo. De modo que, en síntesis, los mandatos antes referidos se tornan en un claro e incuestionable obstáculo para acceder al sistema de justicia.

Al respecto, Sánchez Rubio manifiesta: “Estas garantías jurisdiccionales, consagradas constitucionalmente, se regulan por el Derecho Procesal, y son los órganos judiciales los encargados de su protección. Son garantías procesales, y al ser el poder judicial un órgano que goza de independencia, constituyen la mejor garantía del respeto por los demás, ya sean poderes públicos o privados, de los derechos fundamentales del hombre”¹³⁸; de manera que el derecho que posee todo ser humano a someterse a una jurisdicción supone que no se pueda ver afectada su libertad y sus derechos pecuniarios, menos aún que sea un órgano jurisdiccional quien ocasione dicho daño (como ocurre en la disposición de archivo del proceso si no se cumple con la consignación del cien por ciento de la deuda).

En sí, la consignación que tiende a condicionar y de cierta forma limitar la comparecencia del contribuyente que se siente afectado en una contienda legal de carácter tributario, en la cual se tiene por objeto proponer excepciones al procedimiento coactivo, desarrollado en fase administrativa, que obliga a entregar valores por concepto de deuda, intereses y multas como condición formal para la admisión de la demanda,

¹³⁸ María Aquilina Sánchez Rubio, “Derecho a la tutela judicial efectiva: Prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional”, Anuario de la Facultad de Derecho, vol. XXI (2003): 605, <file:///C:/Users/hp/Downloads/Dialnet-DerechoALaTutelaJudicialEfectiva-854367%20(1).pdf>

contradice el libre acceso a la administración de justicia, derecho consagrado en el artículo 168 de la Constitución¹³⁹.

Esta problemática se recrudece porque el primer inciso de la Disposición décima para el cobro eficiente de acreencias del Estado, prevista en la *Ley de Fomento Ambiental*, dispone: “[...] cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968, inciso tercero del *Código de Procedimiento Civil*, sin que en ningún caso esta disposición sea motivo para declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna”; por lo que parece evidente el factor atípico y arbitrario de esta figura, no solo al condicionar y obstruir el acceso al sistema de justicia, sino también al pretender posicionar la norma en cuestión como inimpugnable en su totalidad.

2.2.2 Vulneración al debido proceso

Con la finalidad de obtener un óptimo desarrollo de la problemática planteada en la presente investigación, es preciso realizar un breve análisis respecto a las reglas y pasos a efectuarse en el ortodoxo encaminamiento de una causa. A dicho efecto se debe indicar que esta temática tiene interés en abarcar un efecto global en cuanto a tratar el planteamiento de la relación persona-Estado a la puerta del desarrollo de un sistema de justicia superable sin obstáculo alguno.

El debido proceso es un derecho fundamental que se traduce en garantías y movimientos procesales que son de vital importancia en el pleno desarrollo de los diversos procedimientos que tienen como objeto una solución sustancialmente justa¹⁴⁰. Desde una perspectiva simplista, se percibe a este principio como un derecho común que impele a la ciudadanía en general a participar en un proceso dirigido por un ente que posee cualidades y funciones concretas, desenvolviéndose de conformidad con las normas preestablecidas en el ordenamiento jurídico, otorgándose la oportunidad de oír y escuchar a todos los sujetos que puedan ser afectados con las resoluciones que en tal instancia se lleguen a adoptar.

¹³⁹ Art. 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: [...] 4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales. [...]. Constitución de la República del Ecuador [2008] tít. IV, “Participación y organización del poder”, cap. IV, “Función judicial y justicia indígena”.

¹⁴⁰ Martín Agudelo Ramírez, “El debido proceso”, Opinión Jurídica: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín, Vol.4, No. 7 (2005): 90.

Previamente al desarrollo crítico de este derecho, es necesaria la obtención de una definición clara de lo que se conoce como debido proceso, al que la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) llama derecho de defensa procesal. Esta autoridad jurídica internacional expresa que el debido proceso consiste en: “[...] el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera”¹⁴¹.

Con la intención de ahondar en la definición citada, es necesario remitirse a lo propuesto por el artículo 8, párrafo primero, de la Convención Americana de Derechos Humanos¹⁴², suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos (B-32) efectuada en San José de Costa Rica el 7 de noviembre de 1969; habiéndose acuñado dentro de este texto normativo una tutela evidente, la cual prevé situaciones estructurales de desigualdad que pueden llegar a restringir el acceso a la justicia a determinados sectores de la sociedad, motivo por el cual dicho texto sugiere un apego a la organización y funcionamiento del sistema judicial frente a la perspectiva del cumplimiento de derechos.

La vitalidad con la cual se tiende a concebir al principio del debido proceso ha sido de tal magnitud que incluso las repercusiones inmediatas de índole doctrinario, consideran a este como un “[...] derecho fundamental que se integra generalmente a las partes dogmáticas de las Constituciones escritas, reconocido como un derecho de primera generación en cuanto hace parte del grupo de derechos denominados como individuales, civiles y políticos, considerados como los derechos fundamentales por excelencia”¹⁴³; haciendo las veces de un mecanismo de protección y de efectividad que

¹⁴¹ Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), [Caso: *Genie Lacayo*, Sentencia de 29 de enero de 1997, párr. 74]. La Corte IDH, refiriéndose al artículo 8 de la Convención Americana sobre DH, dijo: “[...] que se refiere a las garantías judiciales consagra los lineamientos del llamado ‘debido proceso legal’ o ‘derecho de defensa procesal’ [...]”.

¹⁴² Art. 8.- 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter". Convención Interamericana de Derechos Humanos [1969], cap. segundo, "Derechos civiles y políticos".

¹⁴³ Agudelo Ramírez, "El debido proceso", 90.

guiará el cauce de la razonabilidad y aplicación de las normas positivas de carácter procesal.

Se torna imprescindible también desarrollar con la mayor objetividad posible la naturaleza del debido proceso como un derecho humano, motivo por el cual a continuación se citará literalmente a Loayza Tamayo, quien, en referencia a la trascendencia de la Convención Americana de Derechos Humanos manifiesta lo siguiente:

Aunque nadie discute la naturaleza de derecho humano del debido proceso, este es progresivo y evolutivo. En tanto derecho humano, el debido proceso es un instrumento para alcanzar justicia que comprende a todos, incluida la administración del Estado. Al respecto, la Corte precisó, en su sentencia en el caso Baena Ricardo, que el Estado -la administración- no está excluido de cumplir con ese deber, acorde con su obligación de respetar y garantizar los derechos humanos a que se refiere el artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos: “127. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber”¹⁴⁴⁻¹⁴⁵.

De lo descrito debe enfatizarse en la siguiente incógnita: ¿la cabal observancia de las garantías del debido proceso es solo exigible a los órganos que ejercen función jurisdiccional en sentido estricto?; es decir, que se debe aclarar si la potestad de actuar como juez por parte de cualesquier otro órgano estamental estaría cubierta por un mínimo de garantías procedimentales, como sería el propósito intrínseco del debido proceso. En tal sentido cabe indicar que:

De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo [...]. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un ‘juez o tribunal competente’ para la ‘determinación de sus derechos’, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional tiene la obligación de adoptar

¹⁴⁴ Corte Interamericana de Derechos Humanos, [Caso Baena Ricardo, Sentencia de 2 de febrero de 2001].

¹⁴⁵ Carolina Loayza Tamayo, "El debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana", Lex: Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Alas Peruanas, Vol. 10, No. 9 (2010): 86.

resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana¹⁴⁶.

De lo expuesto se puede concluir que el debido proceso está llamado a cumplirse en todas las instancias procesales de orden civil, penal, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, sea administrativo, sancionatorio o jurisdiccional; pero, además, su aplicación no se limitaría exclusivamente a los recursos judiciales en sentido estricto sino al conjunto de requisitos que deben observarse en toda instancia procesal y procedimental a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

A manera de sinopsis, el debido proceso se plantea como el derecho elemental que poseen todas las personas sin distinción alguna (naturales y jurídicas) a participar en procedimientos neutrales e imparciales, sujetos al objeto de la *litis* y cuyo desarrollo, en su forma, en su decisión y en la contradicción de los intervinientes, debe sujetarse a las pautas establecidas en las normas jurídicas. Lo que se concibe abarcando dos grandes garantías como serían la legalidad del juez y la legalidad de la audiencia¹⁴⁷.

De esta forma, el debido proceso integra los siguientes aspectos:

- (a) El derecho fundamental al juez director, exclusivo, natural o competente, independiente e imparcial.
- (b) El derecho fundamental a la audiencia o a ser oído en un término razonable y en igualdad de condiciones con los demás participantes.
- (c) El derecho fundamental a la forma previamente establecida en la ley procesal.
- (d) El derecho fundamental a que el proceso procese exclusivamente pretensión procesal ajustada al derecho sustancial preexistente¹⁴⁸.

Dentro de los elementos que integran el debido proceso, son los literales b) y c) los relacionados con el carácter garantista del derecho de acceso a la justicia de los ciudadanos, quienes en pleno ejercicio de sus derechos puedan figurar como partes procesales, tanto como accionante así como accionado; serán entonces las exteriorizaciones relevantes al derecho de ser oído en igualdad de condiciones y la plasmación del derecho formal previamente establecido en la legislación interna los dos puntos esenciales para un desarrollo del debido proceso.

¹⁴⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos, [Caso: Tribunal Constitucional, Sentencia de fondo de 31 de enero de 2001], citado por Carolina Loayza Tamayo, "El debido proceso en la jurisprudencia", 89.

¹⁴⁷ Agudelo Ramírez, "El debido proceso", 92.

¹⁴⁸ *Ibíd.*, 93.

Con la aparición de los derechos humanos, el derecho a tener jueces neutrales, a ser oído y a tener un proceso con todas las garantías fomentó una evolución notable en el concepto de debido proceso. Este, de ser un proceso legal, pasó a configurar un proceso constitucional, con el agregado de principios y presupuestos que conciliaron el argumento de que sin garantías procesales efectivas y certeras no habría posibilidad alguna para desarrollar los derechos fundamentales¹⁴⁹.

Ahora bien, es necesario remitirse a la realidad contemporánea del debido proceso en la legislación interna, motivo por el cual resulta indispensable la observancia del precepto constitucional que abarca la misma:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...]7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...]a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento [...]¹⁵⁰

Dentro del enunciado constitucional citado se ha simplificado el sentido de lo que constituye el debido proceso; esto ha sido necesario porque la problemática del presente estudio trata sobre en un único punto del precepto de rango constitucional contenido en el artículo 76 de la Constitución ecuatoriana: esta particularización del principio en mención, en pro del derecho a la defensa de las partes procesales y en torno al libre acceso a un sistema de justicia en igualdad de condiciones, será el enfoque prioritario, ya que existen presunciones de supuestas vulneraciones relacionadas con ciertas restricciones, como ocurre con el pago previo para discutir una deuda de tipo fiscal.

Al respecto, Carocca Pérez hace referencia a una estructuración fiel de un ordenamiento jurídico que garantiza a todo sujeto que estime que un interés no le es reconocido o respetado, cuyo resultado es acudir a los órganos jurisdiccionales, disponiendo previamente del cauce procesal adecuado para ello, con la finalidad de perseguir una pretensión a través de una acción jurídica, la cual desencadenaría en un

¹⁴⁹ Gozáini, *Derecho procesal constitucional*, 25.

¹⁵⁰ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. II, "Derechos", cap. octavo, "Derechos de protección", Art. 75, núm. 7, lit. a.

pronunciamiento jurídico (favorable o desfavorable), declarando la prevalencia de un derecho en el caso concreto¹⁵¹.

La relevancia del principio en análisis no está prevista exclusivamente en la Constitución, también se encuentra en la *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*¹⁵². Este cuerpo legal prevé en su artículo 4 los principios procesales de regulación constitucional, en los cuales los distintos órganos jurisdiccionales, indistintamente de la competencia y jurisdicción, están llamados a desempeñar sus funciones en consecución a la viabilidad regida por los principios del debido proceso y del principio de la gratuidad de la justicia.

Gozáíni, por su parte, considera que debe entenderse que la constitucionalización del proceso supone crear un contexto para entender lo que *es debido*; no se trata de un mensaje preventivo al Estado ni de asegurar los mínimos exigibles en derecho a la defensa, pues existe una construcción específica que comienza desde la sustanciación inicial del proceso y continúa a través de toda instancia culminando con el derecho a una sentencia suficientemente motivada, la cual puede ser ejecutada y llevada a efectivizarse como la autoridad judicial ha dispuesto¹⁵³.

Ya en el ámbito controversial que compete examinar, es necesario recalcar que el Tribunal Contencioso Tributario, dentro del ámbito de sus competencias, debe conocer y resolver asuntos relacionados con conflictos que se susciten entre la administración tributaria y los contribuyentes que se sientan lesionados en sus derechos, sea porque existe violación de normas y procedimientos, sea mediante juicios de impugnación o por acción directa (entre otras, las de nulidad del procedimiento coactivo y los asuntos de excepciones al procedimiento de ejecución iniciados por los funcionarios ejecutores o recaudadores).

Además, debe comprenderse que la indefensión se origina en el ejercicio del sistema de justicia, propiamente en la dinámica llevada a cabo entre partes procesales y

¹⁵¹ Alex Carocca Pérez, *Garantía constitucional* (Barcelona: Ediciones Olejnik, 1998), 127.

¹⁵² Art. 4.- Principios procesales.- La justicia constitucional se sustenta en los siguientes principios procesales: 1. Debido proceso.- En todo procedimiento constitucional se respetarán las normas del debido proceso prescritas en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos. 3. Gratuidad de la justicia constitucional.- El acceso y el servicio de la administración de justicia constitucional es gratuito, sin perjuicio de la condena en costas y de los gastos procesales a que hubiere lugar de conformidad con el reglamento que la Corte Constitucional dicte para el efecto. Ecuador, *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 52 (Quito, 22 de octubre de 2009): 4, núm. 1-3.

¹⁵³ Gozáíni, *Derecho procesal constitucional*, 27.

el administrador de justicia; por lo que debe dilucidarse si este desamparo procesal es posible sustentarlo en base a una previsión o a un vacío que la norma pueda contener, para ello se cita lo siguiente:

En su fase central o nuclear, la defensa por las partes de sus respectivas posiciones a través de los medios que consideren convenientes a su derecho, se produce indefensión cuando por un motivo legalmente no previsto, o cuando previsto legalmente sea irrazonable o desproporcionado, se prive a las partes de la posibilidad de hacer valer sus derechos o se posibilite a una de ellas una situación prevalente con respecto a la contraria¹⁵⁴.

Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado implementadas en la *Ley de Fomento Ambiental*, de forma notoria estarían violentando el precepto del debido proceso, ya que a partir del establecimiento de una caución que asciende a la totalidad de la obligación tributaria en discusión, conjuntamente con sus intereses y costas como requerimiento indispensable para poder suspender la ejecución coactiva y dar paso al trámite de excepciones al procedimiento coactivo en vía contenciosa, no solo estarían afectando el acceso a la justicia sino que también dejarían al accionante o recurrente en pleno estado de indefensión, quebrantándose el precepto sustentado por el literal a del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución.

Vale recalcar que la contradicción constitucional que se produjo con la implementación de una caución como la analizada recaería de forma directa sobre el debido proceso y sobre el cauce procesal regular y adecuado que el contribuyente debe tener con el objeto de efectivizar el goce de sus derechos e intereses. En el debido proceso se vislumbra la necesidad de restaurar los derechos perdidos donde no se pueden aplicar conceptos del procesalismo formal, porque la necesidad de reparación de un derecho prevalecerá sobre la simple formalidad; pero ello no significa que no se continúe con un perfeccionamiento de los procedimientos con el objeto de evitar la arbitrariedad y la sinrazón; de modo que el debido proceso es el derecho a la justicia lograda en un procedimiento que supere grietas evidentes mediante una simple cobertura del derecho a la defensa en un juicio.

¹⁵⁴ Luis López Guerra y Joaquín García Morillo, *Derecho Constitucional: el ordenamiento constitucional, Derechos y deberes de los ciudadanos* (Valencia: Tirant lo Blanch, 1994), 324.

2.3 Vulneración al principio de irretroactividad de la ley tributaria

A continuación se tratará el principio jurídico de irretroactividad de la ley en el tiempo. Este principio responde a un eje distinto del de los anteriores principios observados en el desarrollo de esta tesis. El efecto de vigencia cronológica se materializa como una garantía meramente técnica y procedimental, no como un derecho de efecto directo hacia la persona; por el contrario, se estima a este como un instrumento que incidirá en la aplicación y validación de los derechos en la ejecución de una norma positiva.

Una definición preliminar que se puede adoptar como introducción al estudio de la temática planteada es la referida en los manuales elementales de derecho civil. Larrea Holguín señala lo siguiente: “Se desprende de la naturaleza misma de la ley, es la característica de ser norma de los actos futuros, es decir, de los actos subsiguientes a su entrada en vigencia. Efectivamente, si la ley es regla de los actos libres del hombre, debe ser por lo mismo regla preexistente, que puede ser previamente conocida”¹⁵⁵.

El precepto conocido como irretroactividad o no retroactividad se ha convertido en una característica intrínseca de la ley, su desarrollo y aplicación consiste en regir para situaciones o actos venideros proyectados hacia lo futuro. “Se dice que la ley es irretroactiva porque su acción no se extiende normalmente a hechos, actos o situaciones anteriores al momento en que la ley entró en vigencia”¹⁵⁶; por lo que se percibe que el rol que desempeñaría este fundamento de irretroactividad sería el de una concepción tendiente a proyectar seguridad jurídica y estabilidad del marco legal al ciudadano común con relación a la temporalidad aplicable de la ley¹⁵⁷.

Es de suma importancia remitirse aquí a la previsión del principio enunciado, con el ánimo de examinar los efectos reales en la legislación vigente en comparación a las dimensiones que alude la doctrina contemporánea; cabe recalcar que el principio de

¹⁵⁵ Juan Larrea Holguín, *Manual elemental de derecho civil del Ecuador. Nociones preliminares sobre el derecho, la ley y personas*, vol. I (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008), 53.

¹⁵⁶ *Ibíd.*

¹⁵⁷ Manifiesta al respecto el tratadista Larrea Holguín: “Las leyes no tienen normalmente efecto retroactivo porque si lo tuvieran dejarían de ser aquella norma racional que debe ser previamente conocida. Además, la irretroactividad de la ley es una garantía de seguridad y estabilidad de los derechos: ‘quien ha actuado de conformidad con la ley vigente, no tiene que preocuparse por unos posibles cambios que posteriormente pueda sufrir la legislación’”. *Ibíd.*, 54.

irretroactividad se encuentra previsto en la Constitución¹⁵⁸ como uno de los ocho caracteres que fungen como puntos rectores del régimen tributario; pero el alcance de tal principio no se ve reducido solo a un mandato constitucional, pues asimismo se observa, de forma muy dinámica, tal proposición en el *Código Civil* ecuatoriano, el que en su artículo 7 manifiesta lo siguiente:

Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes: [...] 20 a.- Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios, prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben comenzar a regir. Pero los términos que hubieren comenzado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren comenzadas, se regirán por la ley que estuvo entonces vigente; [...] 23a.- Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas; pero no alterarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio¹⁵⁹.

En la cita precedente se suscriben ciertas reglas que ayudan a la viabilidad del principio de irretroactividad; es decir, que las nociones expuestas por el artículo 7 del *Código Civil* ecuatoriano tienden a encasillar situaciones fácticas, esclareciendo así el panorama de aplicación de una situación jurídica con alguna de las reglas ahí expuestas. Debido al objeto de esta investigación, debe puntualizarse las reglas: vigésima y vigésima tercera, pues ambas inciden en el problema de fondo de este trabajo, las cuales serán abordadas en su momento.

De antemano se debe advertir que la aplicación de las leyes en el tiempo -y en especial el concepto de irretroactividad- constituye un aspecto no exclusivo del derecho tributario, pero sí de profundo análisis en la problemática planteada. Es prudente, entonces, considerar lo dicho por García Máñez, quien expresa:

El problema de la aplicación de la ley en el tiempo ha dado pie a la creación de variadas sub-clasificaciones (derivadas de la casuística) donde se aceptan modulaciones al principio de irretroactividad: (a) leyes interpretativas, donde se admite una nueva ley que aclara la anterior se aplique en casos pendientes nacidos bajo el imperio de la ley anterior, porque se considera un solo cuerpo (interpretación auténtica); (b) leyes de orden público, en el entendido que este implica la prelación del interés general, público

¹⁵⁸ Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, *irretroactividad*, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. [...]. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. VI, "Régimen de Desarrollo", cap. cuarto, "Soberanía Económica", Art. 300.

¹⁵⁹ Ecuador, *Código Civil*, Art. 7.

o social sobre lo individual; (c) leyes penales, debido a la aceptación generalizada del principio de favorabilidad, y (d) leyes nuevas que suprimen en forma definitiva una determinada institución jurídica (como en el caso de la esclavitud)¹⁶⁰.

Como se puede advertir en la cita anterior, existen una serie de excepciones a la aplicación del principio de irretroactividad; estos casos extraordinarios se efectuarían de acuerdo al objeto o fin del tipo de normatividad que las contenga; sin embargo, la base que sustenta de manera general la realidad jurídica de este principio es la suma necesidad de conferir estabilidad al ordenamiento jurídico. Ya en materia tributaria, el magistrado ponente del Consejo de Estado de la República Argentina, Jacobo Pérez Escobar, manifiesta que:

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad¹⁶¹.

De esta se desprende que el concepto de *irretroactividad* como tal no es de aplicación absoluta ni obligatoria a todas las controversias que puedan surgir en el plano legal. Del raciocinio implícito en la cita anterior se observan una serie de excepciones a la aplicación de la ley en el tiempo, determinándose como requisito para dicha aplicación la presencia de situaciones de favorabilidad tanto para el sujeto de derecho como para la colectividad; por lo manifestado ya en la órbita fiscal, cabe cuestionarse si el aparente acrecimiento de derechos como resultado de la retroactividad sería conferida de forma efectiva al contribuyente, o en su caso, si el titular de ese privilegio es el fisco en representación de los intereses del Estado.

Sin desviar el objeto de esta investigación, se debe recalcar que el alcance de la irretroactividad estaría prevista no solo en el acto de aplicación de la norma sustantiva, sino también dentro del ámbito de la técnica legislativa, materializada en la propia creación de leyes, constituyendo así una limitante al maniobrar del legislador, cuyo fundamento es el de garantizar la seguridad jurídica; pues lo que se quiere conseguir es

¹⁶⁰ Eduardo García Máynez, *Introducción al estudio del derecho* (México D.F.: Porrúa, 1967), 303.

¹⁶¹ Jacobo Pérez Escobar, "Principio de irretroactividad de la ley", Gerencie.com (2008): <<http://www.gerencie.com/principio-de-irretroactividad-de-la-ley.html>>.

evitar que se frustre el estado de certeza que el ciudadano ha ganado con la legislación anterior. Se trata de una garantía que ampara la expectativa razonable del administrado a conocer la normativa aplicable, y que en el ámbito de los tributos se concreta en conocer y en tener certeza de las disposiciones que rigen su actividad económica, permitiendo configurar gravámenes a su cargo¹⁶².

La prohibición del efecto retroactivo respondería a razones de orden público, siendo eminente que el comportamiento social de las personas implicadas en un proceso legal o en un marco jurídico en sí sostiene su confianza en la ley vigente, conforme a la cual celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. En palabras de Valencia Zea: “Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo”¹⁶³.

Por lo expuesto, es menester realizar la siguiente pregunta: ¿existen casos en los que la ley tributaria tenga efecto retroactivo? Para tratar de responder tal interrogante, Aguirre Martínez sostiene lo siguiente:

- 1.- Cree nuevos hechos generadores o modifique sus elementos definitorios, refiriéndolos al acaecimiento de hechos o situaciones ocurridos o configurados con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia.
- 2.- Modifique los elementos determinantes de la cuantía de la obligación -sea su base de cálculo o su alícuota-, de manera tal que una u otra se apliquen a hechos generadores acaecidos antes de su entrada en vigor.
- 3.- Incluya como sujetos pasivos de la obligación tributaria a personas que no lo eran antes del acaecimiento o configuración del hecho generador¹⁶⁴.

El primero de los supuestos señalados situaría a este principio jurídico como agente restrictivo frente a la posibilidad de que una norma regule situaciones pasadas a su entrada en rigor. Y una visión conjunta da cuenta de que un bien jurídicamente protegido instaurado en su momento, dentro de su dinámica y desarrollo, no podría verse afectado por efectos posteriores a su vigencia original. De ahí que los aspectos

¹⁶² Ruth Yamile Salcedo Younes y Alix Adriana Llanes Arenas, “Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad”, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. III (Bogotá: Temis, 2011), 179.

¹⁶³ Armando Valencia Zea, *Derecho Civil*, Tomo I (Bogotá: Temis, 1989), 184.

¹⁶⁴ Gonzalo Aguirre Ramírez, *Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay. Estudios En memoria de Ramón Valdés Costa*, Tomo II (Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 1999), 894-5.

sobresalientes que enmarcan al principio de irretroactividad son específicamente dos, el tiempo por un lado, y por otro los efectos jurídicos que se provocan, pues ambos en su conjunto forman el propósito vital del referido principio, garantizando este el proceso y la cobertura de ciertas normas de admisibilidad en cuanto al tiempo, delimitando un campo práctico de vigencia y plena aplicación de una norma jurídica (o un conjunto) en particular.

Al respecto cabe examinar un fragmento perteneciente al primer inciso de la disposición décima para el cobro eficiente de acreencias del Estado, prevista en la LFAOIE, el cual prescribe: “[...] con anterioridad a la vigencia de esta reforma, se da un plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que los deudores, sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Art. 968 del Código de Procedimiento Civil [...]”; proyectando retroactivamente la norma en aras de obtener una recaudación prominente que garantice el abastecimiento de las arcas estatales, por lo que esta norma afectaría una relación jurídica vigente: el proceso judicial entre el excepcionante y el Estado.

Pero, ¿qué ocurriría con los juicios de excepciones a la coactiva que se venían desarrollando con anterioridad a la entrada en vigencia de la denominada *Ley de Fomento Ambiental*? Como se había advertido ya, la norma aplicable en aquel entonces se limitaba, según lo prescrito en el artículo 233.1 del *Código Tributario*, a exigir una caución por un valor porcentual equivalente al 10% de la cuantía en discusión ante la jueza o el juez del Tribunal de lo Contencioso Tributario, como requisito para ventilar la controversia en sede judicial.

Por el contrario, la disposición décima de la *Ley de Fomento Ambiental*, en concordancia con el mandato de la disposición cuarta de la norma antes referida, impuso la obligación de consignar el valor correspondiente al 100% de la supuesta deuda, más los intereses y costas, pese a haberse iniciado con anterioridad a la fecha de promulgación de dicha ley, sancionado el desacato de la misma con el archivo definitivo de la causa, dejando en firme el título de crédito que estaba siendo discutido. Por ello, se concluye que la disposición décima es una norma con efectos retroactivos que afecta los derechos del accionante explícitamente consagrados en la Constitución.

2.4 Vulneración al principio de jerarquía normativa

A este principio se lo conoce también con la denominación de *prelación jerárquica del ordenamiento jurídico*. Cualquiera que sea el apelativo que se le asigne, su función es la de adoptar un andamiaje o estructura capaz de explicar y fundamentar un orden de prevalencia entre las diferentes fuentes del derecho, con el ánimo de que en la convivencia social sea previsible una ordenada estructura de instrumentos legales aplicables en caso de surgir *litis* sinuosas, que puedan ser resueltas con el conjunto normativo preestablecido.

Las reiteradas menciones que tanto en estudios doctrinales como en el derecho positivo se realizan del principio de jerarquía normativa parecen presuponer que existe una ordenación jerárquica de las diferentes fuentes y normas del ordenamiento. Frente a dicha situación, el ordenamiento jurídico nacional debería establecer de una manera clara y dinámica la relación entre las diferentes formas de producción normativa; pudiendo así vislumbrar la pertenencia a un sistema de fuentes de carácter jerárquico o de otro tipo. El objeto de las páginas siguientes es determinar los casos en los que las normas jurídicas establecen una relación jerárquica en las fuentes existentes del derecho tributario.

La diversificación de las leyes, sea por su materia, competencia, jurisdicción o trascendencia, ha determinado perspectivas que se disciernen entre “[...] las leyes imperativas o necesarias por una parte, y por otra supletorias. Las primeras, aquellas que no pueden soslayarse mediante un pacto lícito. En cambio, las supletorias únicamente se aplican a falta de disposición expresa de la voluntad privada; es decir, que mismas dan ellas preferencia a lo que establecen las personas”¹⁶⁵. Pero sería la concepción antes referida una de las tantas conjeturas que buscan discernir una aplicabilidad normativa con miras a una especialización de leyes según la materia o a un caso fáctico específico, lo cual no supone jerarquización alguna. Por la reflexión realizada, es necesario al caso hacer referencia a un primer concepto de lo que se entiende por tal principio, siendo ineludible citar a Ruíz Miguel:

La significación del principio de jerarquía normativa se ha tratado de obtener a veces acudiendo al *órgano creador de la norma*. Según este criterio, una norma es

¹⁶⁵ Larrea Holguín, *Manual elemental de derecho civil del Ecuador*, 31.

jerárquicamente superior (o igual) a otra porque es superior (o igual) el tipo de órgano que la crea. Desde el punto de vista teórico - jurídico, esta apelación a los órganos no soluciona gran cosa porque remite el problema de la jerarquía normativa a la determinación de por qué un órgano es jurídicamente superior (o igual) a otro. En ese camino, además puede existir la tentación de decir, como hizo - MERKL -, que la relación de jerarquía entre órgano y norma es justo la contraria, es decir, que un órgano es superior a otro porque tiene una función o competencia normativa superior. Sin embargo, dejando a un lado la relación entre jerarquía y competencia, cabe preguntar por la razón de la jerarquía del órgano o, por el contrario, de la norma es una cuestión convencional y de punto de vista, hasta el punto de que podría asemejarse a la vieja e irresuelta cuestión de si fue antes el huevo o la gallina o, en nuestro asunto, si es antes el poder o la norma¹⁶⁶.

De esta transcripción literal se puede advertir que en un primer intento por tratar de justificar una jerarquía de índole normativa, se sustenta el valor categórico que una norma puede llevar consigo, la cual depende del tipo de órgano o institución que la emitió; noción que ha sido muy criticada y que desencadena en un paradigma teórico antes que en una solución práctica y efectiva. Cabe recalcar que, jurídicamente, resulta insostenible el ejercicio en el cual por calificar o ponderar la trascendencia y vitalidad de un cuerpo legal, previamente se deba someter a una consideración de escaño a la autoridad u órgano de quien provino tal norma.

La razón más coherente para proponer un sistema jerárquico normativo es la construcción de una solución en caso de conflicto entre dos normas, una reconocida como superior y otra como inferior, de manera que deba aplicarse al caso en concreto que originó el conflicto la norma superior. Pero esta no sería la única razón suficiente para el ensamble de una estructura jerárquica normativa:

La aplicabilidad en caso de conflicto no es la única consecuencia aparentemente posible de la existencia de una relación de superioridad jerárquica entre dos normas. Otra muy significativa es la previsión de un procedimiento judicial o similar de fiscalización como medio de garantizar el respeto al rango superior de determinadas normas: ejemplos notorios de ello son los sistemas de control de constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de la Administración. Sin embargo, este tipo de mecanismos únicamente sirve para asegurar, en lo posible y sólo en parte, el respeto al rango superior de la clase de norma en cuestión, pero tampoco se trata de una manifestación necesaria de la relación de superioridad jerárquica¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Alfonso Ruíz Miguel, "El principio de jerarquía normativa", Revista española de derecho constitucional, Año 8, No. 24 (1988): 136.

¹⁶⁷ *Ibíd.*, 138.

Por lo que la noción de jerarquizar las normas confiere certeza al andamiaje normativo, ya que propone en sí misma un sistema de control y regularidad de las normas contenidas en dicha estructura. No obstante, cabe distinguir este principio del de competencia, ya que la categorización que responde a jerarquías no tiene como criterio clasificador la afinidad por materia o especialización, según sea el caso, que conviene en cambio al principio de competencia.

Ahora bien, hay que recalcar que: “Las consecuencias de la calidad de norma jurídica son varias, una de ellas es que los preceptos constitucionales son de aplicación directa e inmediata”¹⁶⁸; motivo por el cual la Constitución es formal y materialmente superior a la ley, de ahí que la ley no tenga fuerza para derogar o modificar la norma constitucional que determina en realidad su producción y contenido¹⁶⁹. Por ello se debe destacar que la Carta Magna (cuerpo normativo supremo de carácter político-administrativo) es el instrumento más idóneo para establecer una prevalencia entre fuentes del derecho¹⁷⁰ comúnmente aceptadas; pues tal compendio de pautas fundamentales abarca las normas básicas sobre la creación del derecho y, por tanto, ha de ser el derecho constitucional el ámbito en el que se estudie y analice prioritariamente el sistema de fuentes. La Constitución no solo regula aspectos formales de la creación de las normas, sino que también contiene los principios suficientes y elementos sustantivos necesarios para el desarrollo de un ordenamiento jurídico¹⁷¹.

Por ello incluso se afirma que, desde la perspectiva del sistema de fuentes, la Constitución es la norma jurídica fundamental en un doble sentido: material y formal; transformándose ella en el primer escalón del ordenamiento jerárquico de las fuentes del Derecho¹⁷², teniendo por tanto rango y valor de norma superior, de modo tal que

¹⁶⁸ Julio César Trujillo Vásquez, “La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual”, Foro: Revista de derecho, No. 3 (2004): 90.

¹⁶⁹ Roberto Vernengo, *Teoría pura del derecho* (México, D.F.: UNAM, 1979), 234.

¹⁷⁰ Manifiesta el tratadista argentino Salazar Benítez que el concepto de «fuentes del Derecho» es controvertido en la medida en que su definición pueden confluir tanto en factores sociológicos como políticos y jurídicos. En todo caso, el término remite al origen de las normas y, en un sentido estrictamente jurídico, se debe entender que hace referencia a aquellos actos a los que el ordenamiento confiere virtualidad de crear una norma. Octavio Salazar Benítez, y otros, *Manual de derecho constitucional. La regulación constitucional de las fuentes del derecho*, 5ta. ed. aum. (Madrid: Tecnos, 2014), 108.

¹⁷¹ *Ibíd.*, 109.

¹⁷² Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a

contiene las directrices formales y materiales a las que se tendrán que someter todos los actos productores de normas en un sistema jurídico.

Ya en el plano nacional, la Constitución contempla el orden jerárquico de las normas en su artículo 425: “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”¹⁷³. De este modo se ha previsto un esquema obligatorio para los casos venideros de conflicto, en los cuales ha de aplicarse la norma jerárquica superior.

Además, debe señalarse que no solo existe jerarquización de la Constitución respecto de las leyes, sino que también, en un orden coherente y armónico, puede existir prevalencia entre las mismas leyes, las cuales a primera vista pueden parecer similares, pero difieren en su contenido, dando cuenta del principio de competencia, aunque en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se lo diluye y se lo confunde con el de jerarquía. De ordinario se sostiene que las leyes orgánicas prevalecen jerárquicamente a las ordinarias. En todo caso, dejando de lado dicha discusión, que no es objeto fundamental de este estudio, y antes de describir la regulación que el sistema constitucional nacional impone al respecto; se trae a colación la noción conceptual de ley. Troya Jaramillo, dice que:

La ley es fuente de singular significación en el derecho tributario. Sirve de sustento para la creación, modificación y suspensión de los tributos y para definir sus principales elementos, los que constituyen soporte de la seguridad jurídica. [...] La Constitución consigna algunas puntualizaciones que permiten afirmar que las leyes tributarias se encuentran sometidas a un régimen peculiar si se compara con el común de otras leyes¹⁷⁴.

Ahora bien, las leyes pueden ser orgánicas y ordinarias¹⁷⁵; las primeras conciernen a los asuntos más trascendentales del Estado, prevaleciendo sobre las

los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. XI, "Supremacía de la Constitución", cap. primero, "Principios", Art. 424.

¹⁷³ *Ibíd.*, Art. 425.

¹⁷⁴ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 101.

¹⁷⁵ Art. 133.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias. Serán leyes orgánicas: 1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución. 2. Las que regulen el

segundas. Estas leyes, conocidas como orgánicas, poseen una previsión en el texto constitucional y regulan algún aspecto de la vida social mostrando competencias diferentes a las leyes ordinarias; desde su origen se percibe que la importancia que demandan estas normas se ve reflejada en el hecho de que para su creación, derogación y reforma se necesita de la mayoría absoluta del cuerpo legislativo. En consecuencia, las leyes orgánicas y ordinarias se distinguen por razones competenciales, no influye la jerarquía del órgano emisor de la norma.

Cabe señalar, además, que es evidente el alto grado de injerencia de las normas constitucionales en el derecho tributario, puesto que es este un Estado de derechos y de justicia, y cabe tener presente que la nueva estructura constitucional demanda que todos los estamentos sean plenamente compatibles con los preceptos y principios de la carta fundamental, los cuales se aplicarán en todas las ramas del derecho.

Así por ejemplo, todos los derechos vulnerados enunciados en los acápites anteriores son derechos constitucionalmente reconocidos, por lo tanto, gozan de un rango jerárquico superior con relación a normas que la misma Constitución determina como inferiores. Por ello, cabe sostener que las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado poseen el rango de ley ordinaria; es decir, ostenta un rango inferior al de la Carta Magna.

Y si tales disposiciones legales menoscaban, disminuyen y atentan en contra de los derechos constitucionalmente consagrados, indiscutiblemente transgreden la Constitución, por lo que se puede concluir que la violación al principio de supremacía constitucional se transparenta, se hace notorio, muy evidente. Sin embargo, tales disposiciones de rango ordinario no solo contradicen los mandatos constitucionales sino que también chocan con las disposiciones del *Código Tributario*, compendio legal que tiene el rango de orgánico¹⁷⁶, debiendo prevalecer por el ámbito competencial por sobre las disposiciones de la *Ley de Fomento Ambiental*.

ejercicio de los derechos y garantías constitucionales. 3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados. 4. Las relativas al régimen de partidos políticos y sistema electoral. La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional. Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica. Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IV, "Participación y organización del poder", cap. segundo, "Función Legislativa", secc. III, "Procedimiento Legislativo", Art. 133.

¹⁷⁶ Disposición final segunda.- A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de

Se puede notar que la reforma al artículo 968 del *Código de Procedimiento Civil*, efectuado por la disposición cuarta atinente al cobro efectivo de acreencias estatales que trae consigo la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* estaría plenamente guiada a aplicarse en el procedimiento coactivo que se desarrolla propiamente en materia civil; pese a que se desprende del inciso final de la disposición décima que la reforma efectuada al reseñado código adjetivo es aplicable a todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva, por lo que se tiende a incluir a los procesos judiciales de índole tributario.

Entonces, de lo descrito se puede concluir que las pautas transcritas en el decreto-ley objeto de este análisis serían contrarias a los preceptos constitucionales; pues su aplicación implicaría el desconocimiento de que este proceso tiene un cuerpo legal a tal efecto, que incluso tiene el carácter de orgánico y que regula específicamente el procedimiento coactivo, así como los juicios de excepciones a la coactiva en materia tributaria. Efectivamente, tales disposiciones poseen un efecto contraproducente frente a normas jerárquicamente superiores como son la Carta Magna y el Código Tributario, este último considerado como un cuerpo legal de rango orgánico y especializado en la materia.

2.5 Vulneración a los principios de certeza y seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica se traduce en la conjugación e interdependencia con otros principios que han sido analizados con anterioridad, como el principio de irretroactividad y vigencia de la ley, el de la accesibilidad al sistema de justicia, el de pleno desarrollo del debido proceso, etc. Y mantiene absoluta concordancia con los caracteres que conforman la tutela judicial efectiva que dotarán de solidez, rigidez y constancia de plenitud y apego a la legitimidad de un ordenamiento jurídico, que invita a propios y a extraños a sentirse protegidos en un régimen garantista de derechos.

Por seguridad jurídica se entiende: “Cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es Derecho en cada momento y sobre

Ley que tenga categoría de General, anterior o posterior, que se le oponga. Ecuador, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador* [2007], disposición final segunda.

lo que, previsiblemente lo será en el futuro”¹⁷⁷; la seguridad jurídica desempeña ese papel preponderante que establece una especie de clima cívico de confianza en el ordenamiento jurídico preestablecido. A dicho efecto, el calificativo previsible conlleva el conocimiento previo de ciertas normas que se encuentran vigentes, pero además, la garantía de una cierta estabilidad del ordenamiento¹⁷⁸.

Será el Estado, a través de su diversificación de entidades públicas de control, el responsable de precautelar la vigencia del derecho de seguridad jurídica, confiriendo de esta manera estabilidad normativa y conocimiento pleno del derecho aplicable a actos ejecutados en un tiempo determinado; por lo mencionado, la representación de los órganos estamentales en cumplimiento de sus objetivos y obligaciones asignadas en sus competencias lleva a precautelar el cumplimiento de tal precepto.

Respecto a este principio, existen serios cuestionamientos relativos a cierto pragmatismo en aras de plasmar una solución coherente a la viabilidad de la obtención de seguridad y certeza jurídica, así pues, Castillo Blanco considera que:

Por supuesto, la situación ideal sería la confianza en la actuación racional, libre y fundada de los otros actores públicos y privados. Sin embargo, la realidad cotidiana demuestra que para poder confiar en el comportamiento de los demás, y específicamente del poder público, es necesario tomar medidas institucionales y reglamentarias, junto a articular principios que disciplinen el funcionamiento de las instituciones, de tal forma que se posibilite y garantice la fiabilidad de ese comportamiento para los ciudadanos¹⁷⁹.

Por lo que se debe comprender que las dimensiones del sentido implícito de la denominada *certeza jurídica*, parafraseando a Pérez Luño, supondría más bien una faceta subjetiva de la seguridad jurídica, materializándose en la proyección de situaciones personales de la seguridad objetiva; acción que presumiría, a su vez, la factibilidad del conocimiento del derecho por sus destinatarios, convergiendo de ese modo en una transparente y suficiente publicidad que un sujeto de un ordenamiento

¹⁷⁷ Diccionario Jurídico Espasa, 2006.

¹⁷⁸ Antonio Enrique Pérez Luño, *La seguridad jurídica*. 2a. ed. (Barcelona: Ariel, 1994), 56.

¹⁷⁹ Federico A. Castillo Blanco, “El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho”, *Revista de documentación administrativa*, No. 263-264 (2002): 22, <<http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=5578&path%5B%5D=5631>>.

jurídico debería poseer, desentrañando del mandato impositivo el carácter de lo permitido y de lo prohibido¹⁸⁰.

Una de las situaciones controversiales por las cuales se incumple este principio surge en el plano normativo por la “[...] desvalorización que ha seguido a una inflación desmedida de las leyes como consecuencia de su multiplicación incontenible, que además, ha sido acompañada de un desarrollo desbocado de normas reglamentarias que complementan o ejecutan Leyes”¹⁸¹; obstáculos en la aplicación del principio en cuestión, pues son el fiel reflejo de una sociedad que se encuentra inundada por una cascada de leyes y reglamentos que no solo son inestables y sufren disparidades (expedición, reforma, modificación y derogación), sino que también se encuentran en una perenne producción, reproducción y cambio drástico tanto de fondo como de forma.

La seguridad jurídica tiene como objetivo la eliminación de todo tipo de arbitrariedad por parte de los funcionarios públicos encargados de aplicar y cumplir con las normas jurídicas, lo cual conlleva a no omitir etapas de los procedimientos legalmente establecidos. Con relación a la seguridad jurídica en el campo tributario, Calvo Ortega señala:

[...] la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como “el saber a qué atenerse”. La importancia de este principio obedece a las siguientes razones:

- i) Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus defectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de tipo contractual.
- ii) La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse¹⁸².

Ya en el ámbito fiscal, es en virtud de disposiciones legales y no por el libre consentimiento de las partes, por la valoración de la calidad de sujeto pasivo (contribuyente) y por la posición de una norma positiva y su estabilidad, que existe el cumplimiento de obligaciones tributarias; obviamente, la estabilidad normativa es esencial para el ejercicio de cualquier actividad económica, ya que si el sujeto pasivo no

¹⁸⁰ Pérez Luño, *La seguridad jurídica*, 15.

¹⁸¹ Eduardo García de Enterría, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas* (Madrid: Civitas, 1999), 47.

¹⁸² Rafael Calvo Ortega, *Curso de derecho financiero* (Madrid: Civitas, 2000), 108.

tiene seguridad de lo que va a suceder a nivel jurídico tributario queda imposibilitado de planificar adecuadamente su inversión.

Ahora bien, cabe plantearse la siguiente pregunta: ¿es un sistema jurídico la condición necesaria para la existencia de seguridad jurídica?, al respecto García Manrique expone lo siguiente:

Decir que la existencia de un sistema jurídico es condición suficiente de la existencia de seguridad jurídica, significa que la existencia de un sistema jurídico implica la existencia de seguridad jurídica, esto es, que todo sistema jurídico genera seguridad jurídica, y que si un sistema jurídico no genera seguridad jurídica, entonces no es un sistema jurídico; o, lo que es lo mismo, la generación de seguridad jurídica es una condición necesaria de la existencia de un sistema jurídico. [...] Hart señala dos “condiciones necesarias y suficientes mínimas para la existencia de un sistema jurídico”, y ambas se refieren a su eficacia: una es que “las reglas de conducta válidas según el criterio de validez último del sistema tienen que ser generalmente obedecidas”, y la otra es que “sus reglas de cambio y adjudicación tienen que ser efectivamente aceptadas por sus funcionarios como pautas o modelos públicos y comunes de conducta oficial”¹⁸³.

De modo que el desenlace que se le atribuye al principio de seguridad o certeza jurídica es el de actuar como mecanismo de medición de un determinado sistema jurídico, calificándose su eficacia mediante criterios basados en hechos y situaciones jurídicas que deberían evitarse, entre las cuales se podría dar cabida a supuestos como: leyes que se contradicen y se ven desprovistas de una estructuración jerárquica; normativas con contextos coyunturales de fondo, excesivamente variables en un determinado tiempo; o pautas de convivencia social u organizacional que tienen un fondo distinto al de los preceptos constitucionales. De ahí que se ha sostenido que un sistema jurídico debe propender a entregar seguridad jurídica, caso contrario se tiende a desnaturalizarlo.

La certeza jurídica en materia tributaria emana de la aplicación correcta de una norma que se guía ortodoxamente por el principio de irretroactividad; así como también del derecho que tienen los ciudadanos a que una norma mantenga estabilidad dentro de un ordenamiento jurídico. Como se ha probado en el desarrollo del presente estudio, tales principios de rango constitucional han sido transgredidos desde la creación misma de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*. Cabe enfatizar que el juez o en general los administradores de justicia, entre ellos la Corte

¹⁸³ Ricardo García Manrique, *El valor de la seguridad jurídica* (México, D.F.: Fontamara, 2007), 256-7.

Constitucional, cumplen un papel fundamental para salvaguardar la seguridad jurídica; esta responsabilidad consiste en velar por el estricto cumplimiento de la Carta Magna.

Cabe mencionar que la seguridad jurídica no solo se constituye sobre la base de contenidos y valores que reflejan cada una de las normas, sino que también depende de los procedimientos de elaboración, publicación y aplicación de las pautas; lo cual significa que las instituciones jurídicas funcionan mediante normas claras y susceptibles de ser conocidas por todos. Tales características serían totalmente descartadas y violentadas por la ley objeto de este estudio, pues sería controversial desde la forma en que entro en vigencia, ya que su origen se remite a la expedición de un decreto-ley en el que existieron inobservancias por parte del Ejecutivo y del Legislativo. Además, este cuerpo legal versaría sobre una gama de materias, tornándose *sui generis*, lo cual a la larga generaría confusiones, como la estipulación de normas que estaban en al ámbito civil pero que posteriormente se incluyeron en otras materias como lo tributario (cesación del procedimiento coactivo), lo que se considera como una situación poco clara u oscura.

Como conclusión, se puede decir que el valor de la seguridad jurídica aparece no como algo que el derecho debe hacer sino como algo que el derecho, tal y como es, irremediablemente hace en su funcionamiento normal: instalar un cierto orden, crear, hacer funcionar un determinado tipo de organización en una sociedad; en definitiva, se logra la institucionalización de un concreto sistema de seguridad que el Estado debe reafirmar en el sistema de justicia.

2.6 Vulneración al principio de igualdad y al derecho a la igualdad y no discriminación en el proceso

Estos preceptos poseen una presencia fundamental en las constituciones vanguardistas de los Estados contemporáneos¹⁸⁴, estableciéndose la obligación de los

¹⁸⁴ Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 1. Los derechos se podrán ejercer, promover y exigir de forma individual o colectiva ante las autoridades competentes; estas autoridades garantizarán su cumplimiento. 2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La Ley sanciona todo tipo de discriminación. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de

países de respetar y de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos de la ciudadanía en general, sin discriminación alguna.

Carbonell señala sobre la igualdad lo siguiente:

El de igualdad es un concepto complejo, que atañe por igual a diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiado lo mismo por la economía, la política, la sociología, la antropología y el derecho. Su incidencia en el campo de los derechos humanos [...], es central por muchos motivos. Aparte de que el derecho a obtener un trato igual (en sus diversas manifestaciones) está protegido como tal en la mayor parte de las constituciones contemporáneas, dicho trato se convierte en la práctica en un prerequisite para el disfrute efectivo de muchos otros derechos¹⁸⁵.

Se evidencia así que esta equidad o armonía en la fluidez de la coexistencia social se concreta en cualquier actividad humana donde primen rasgos de convivencia consuetudinaria, la cual pueda volverse controvertida por el común accionar de los miembros de tal colectividad, siendo necesario garantizar los mismos derechos y deberes a todos.

Semánticamente, la igualdad resulta polisémica. Se la define como: “1. Conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad; 2. Correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo; 3. Principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones; y 4. Equivalencia de dos cantidades o expresiones”¹⁸⁶. De estas, la tercera resulta la más cercana al objeto de esta investigación; no obstante, la segunda contiene en su trasfondo una idea que invita a reflexionar sobre los límites de los derechos en el posible escenario de transgresión de los mismos, asemejando al caso de un individuo que representaría a una parte que individualmente posee derechos propios (bien particular), al igual que a sus semejantes, pero en el contexto social tal ser pertenece a un colectivo que en su conjunto posee otro tipo de derechos, que por la esencia de la comunidad hace relación a otras potestades e intereses (bien común).

El principio de igualdad parte de una sencilla exposición descriptiva, que caracteriza a todos los seres humanos como iguales por participar de la razón, por tener

derechos que se encuentren en situación de desigualdad. [...] Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. II, "Derechos", cap. primero, "Principios de aplicación de los derechos", Art. 11, núm. 1-2.

¹⁸⁵ Miguel Carbonell, *El principio constitucional de igualdad*, 1.ª ed. (México D.F.: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2003), 9.

¹⁸⁶ Real Academia Española de la Lengua, “Diccionario de la lengua española / igualdad” (2016): <<http://dle.rae.es/?id=Kwjexzi>>.

un origen en común, llegándose gradualmente a generar múltiples implicaciones concretas una vez que logra incluirse tal calificativo en los distintos ordenamientos jurídicos, ampliando su repercusión y contenido en su aplicación dentro un sistema social y judicial, lo cual debe haber sido pronosticado con antelación por el órgano legislativo y su técnica aplicada en el proceso de creación de normas¹⁸⁷.

Según manifiesta Bello Lozano en su obra denominada *Procedimiento ordinario*: “[...] la palabra Equidad tiene dos acepciones en jurisprudencia, pues significa la moderación del rigor de las leyes, atendiendo más a la intención del legislador que a la letra de ellas, se toma por aquel punto de rectitud del Juez, que a falta de la ley escrita o consuetudinaria, consulta en sus decisiones las máximas del buen sentido y de la razón, o sea, de la Ley natural”¹⁸⁸. En principio, equidad es igualdad, considerándose incluso como la legítima concreción del derecho o como el suplemento de la ley, debiendo recurrirse a ella en caso de duda para suplir e interpretar las disposiciones legales.

En esta breve investigación es imposible concluir respecto de lo que significa la igualdad en el desarrollo pleno del derecho, motivo por el cual se hará referencia exclusivamente a dos manifestaciones esenciales que son parte de tal principio en vinculación con el proceso y que servirán de categorías de análisis en el presente trabajo: la capacidad de ser parte y la capacidad procesal; exteriorizaciones que en sí conllevan la determinación de que una persona o ente pueda ventilar una probable vulneración de sus derechos e intereses ante un órgano judicial que actúa como un tercero en posición neutral/imparcial.

La capacidad de ser parte puede ser definida como: “La aptitud para ser titular de los derechos, cargas y obligaciones que se derivan de la realidad jurídica que es el proceso”¹⁸⁹; tal percepción configura una condición indisolublemente ligada a la subjetividad jurídica¹⁹⁰, lo que lleva a conceder cabida no solo a personas naturales sino

¹⁸⁷ Karla Pérez Portilla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas* (México, D.F.: Universidad Autónoma de México / Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2013), 43-46, citado por Gabriel Santiago Galán Melo, *La igualdad jurídica y la no discriminación en el régimen tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013): 13.

¹⁸⁸ Humberto Bello Lozano, *Procedimiento ordinario* (Caracas: Mobil Libros, 1989), 17.

¹⁸⁹ Jaime Guasp y Pedro Aragonés, *Derecho procesal civil. Introducción, parte general y proceso declarativos ordinarios* (Madrid: Civitas, 2002), 189.

¹⁹⁰ Al respecto, Corral Talciani manifiesta: “[...] al proclamarse la igualdad jurídica de todos los seres humanos el concepto de personalidad comienza a ser relacionado con el de capacidad, entendida esta como la aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones. Lentamente se irá imponiendo la idea de que en el lenguaje jurídico se denomina persona a ‘los seres capaces de tener derechos y obligaciones’

también a todo sujeto jurídico; pues sin tal capacidad se encontrarían indefensos y sus derechos e intereses padecerían frustraciones sin remedio alguno.

Existen serios cuestionamientos en doctrina cuando se hace referencia a la *capacidad de ser parte* como un aspecto primigenio de las personas naturales¹⁹¹, marginándose, o por lo menos cuestionándose, la aplicabilidad de este principio frente a las personas fictas (también denominadas jurídicas). Sobre ello, Calamandrei sostiene que: “[...] respecto a la capacidad de ser parte (capacidad de ser sujeto en una relación procesal), poco hay que decir, el problema está en gran parte resuelto por las leyes sustanciales, que atribuyen la personalidad jurídica, no solo a personas físicas por el simple hecho del nacimiento, sino también a las personas jurídicas, por efecto de reconocimiento [...]”¹⁹², de modo que dicho carácter sí se proyecta al ámbito de los sujetos del derecho y no puede ser comprendido como exclusivo de las personas naturales.

A la capacidad procesal, por su parte, se la conoce también con la consigna de capacidad de obrar procesal, y consiste en ser sujeto activo del proceso. Ya en términos concretos, se dice que: “Es la acción de estar o compadecer en un juicio, reconociendo a los sujetos con capacidad de obrar, como aptitud para comprender la trascendencia de los actos procesales y hacerse cargo de sus consecuencias, como también para realizarlos válidamente cuando no deba intervenir otra persona como postulante”¹⁹³. Del mismo modo que la doctrina ha conectado a la capacidad de ser parte con la capacidad jurídica o de goce, la doctrina ha relacionado a esta capacidad procesal con la capacidad de obrar o capacidad del ejercicio del derecho¹⁹⁴. El fundamento que la doctrina da para explicar la necesidad de esta categoría se sostiene en los mismos motivos que justifican

[...]”. Hernán Corral Talciani, “El concepto jurídico de persona. Una propuesta de reconstrucción unitaria”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 17, No. 2 (1990): 309.

¹⁹¹ Los tratadistas Guasp y Aragonés argumentan que: “[...] si ser persona implica la capacidad o facultad de ser titular de los derechos y obligaciones, no sería posible que no comprendiera también la aptitud o facultad para ser titular de los derechos y obligaciones de las partes. En consecuencia, toda persona por el hecho de serlo, tiene capacidad para ser parte”. Guasp y Aragonés, *Derecho procesal civil*, 190.

¹⁹² Piero Calamandrei, *Instituciones de derecho procesal civil* (Buenos Aires: Librería El Foro, 1996), 471.

¹⁹³ Prieto Castro y Leonardo Ferrándiz, *Tratado de derecho procesal civil* (Pamplona: Aranzadi, 1982), 278.

¹⁹⁴ Dice Fairén Guillen que “La capacidad procesal es la capacidad para comparecer como parte válidamente en juicio; coincide, es el reflejo procesal de la ‘capacidad de obrar’ en materia civil; la de ejercitar derechos (no de poseerlos, pero sin poder ejercerlos: eso es la capacidad jurídica o para ser parte) y asumir obligaciones”. Víctor Fairén Guillen, *Doctrina general del derecho procesal. Hacia una teoría y ley procesal generales* (Barcelona: Bosch, 1990), 286.

el imperativo de establecer causales de incapacidad de obrar o de ejercicio en el derecho material; esto es, el ejercer una garantía por parte del ordenamiento jurídico de un estándar o nivel mínimo de madurez o de aptitud para comprender y, por tanto, responsabilizarse de las consecuencias de sus propios actos.

Al respecto, De la Oliva y Fernández, quienes parafrasean a Carnelutti, manifiestan que:

Si ante el juez o ante un oficial ejecutivo se presenta a pedirle una sentencia o un proveimiento de ejecución un niño o un loco, todo el mundo diría que ni el juez ni el oficio ejecutivo deben proveer. Esta opinión general responde al principio de que para actuar en un juicio hacen falta ciertas cualidades de edad y salud mental, sin que sea preciso explicar las razones de tal principio; en la misma línea, [...] Parece lógico y razonable que las mismas razones que impiden a un sujeto jurídico a vender o donar por sí mismo, válidamente, lo que es suyo, impidan que pueda, por sí mismo, realizar actos procesales válidos, comenzando por demandar o acudir al proceso - también por sí mismos - en calidad de demandado¹⁹⁵.

Los problemas sobre la capacidad para ser parte se plantean básicamente en el ámbito correspondiente a las personas naturales, ya que las personas jurídicas la tienen atribuida *ex lege*, aunque por definición han de comparecer y actuar en juicio por medio de sus representantes. Asimismo, los problemas de capacidad procesal se presentan con relación a las personas naturales, ya que a las personas jurídicas les viene reconocida *per se*, por su esencia¹⁹⁶.

Ahora bien, con el objeto de entender esta paradoja conceptual en el ámbito del derecho tributario nacional, cabe preguntarse: ¿todas las personas o todos los contribuyentes realmente son iguales?¹⁹⁷. A fin de distinguir entre el principio declarativo de igualdad y la noción en la práctica jurídica real, se trae a colación lo resuelto en las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario:

Que los principios de legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el cumplimiento de esos postulados fundamentales de la tributación en los países de organización democrática. [...] Que, a

¹⁹⁵ Francesco Carnelutti, "Sistemas de derecho procesal civil. Composición del proceso", en Andrés de la Oliva Santos y Miguel Ángel Fernández, *Derecho Procesal Civil*, vol. I, 3ª. ed. (Madrid: Centro de Estudio Ramón Aceres, 1992), 435.

¹⁹⁶ *Ibíd.*, 435.

¹⁹⁷ Galán Melo, *La igualdad jurídica y la no discriminación*, 15.

tal efecto, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el Juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria.[...] Que, en la estructuración del proceso tributario deben tenerse particularmente presentes las garantías constitucionales que consagran la igualdad de las partes y el debido proceso legal¹⁹⁸.

De modo que, parece evidente la obligación de todos los Estados de respetar y avalar el pleno y a la vez libre ejercicio de los derechos de todos los ciudadanos sin que exista discriminación alguna. De esta forma, se contempla a la no discriminación como un principio básico y general, relativo a los derechos humanos, que reconoce y garantiza que todas las personas tienen igualdad de condiciones ante la ley; y ello involucra un grado aún más alto, como consonancia de tal derecho, constitucionalizándose el mandato que obligaría a las autoridades estatales, sin distinción de jerarquía, a abstenerse de establecer disposiciones discriminatorias en el orden procesal; tal garantía debe ser observada y aplicada con rigidez por el juez en la prosecución de la causa.

Por todo lo expuesto respecto de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la Ley de Fomento Ambiental, se puede concluir que aquellas restringen derechos y justas oportunidades al contribuyente a la hora de comparecer y desarrollar plenamente su actuar en vía judicial en los juicios de excepciones a la coactiva. Con la implementación de tales disposiciones, en definitiva, se han sesgado derechos constitucionales, interrumpiendo la armonía de derechos y principios tales como: tutela judicial efectiva, accesibilidad al sistema de justicia, debido proceso, irretroactividad de la ley tributaria y supremacía de la Constitución, motivo por el cual se concluye que la obstaculización hacia el ejercicio de derechos del contribuyente marca una plena inequidad procesal frente a la administración recaudadora de tributos.

Direccionando el análisis al plano constitucional nacional, se debe considerar que el artículo 300 de la Constitución es explícito al señalar que el régimen tributario se regulará entre otros principios por la equidad; esta premisa alcanzaría también a los procesos contencioso-tributarios, donde existe un evidente ejercicio procesal que consiste en la pugna entre los argumentos jurídicos del contribuyente como accionante y

¹⁹⁸ Gabriel Santiago Galán Melo, “La igualdad jurídica y la no discriminación”, (IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1964).

los de la administración pública tributaria. Finalmente, cabe advertir que la igualdad procesal a la que se ha hecho referencia se encuentra contenida en el artículo 5 del *Código Tributario*¹⁹⁹.

No obstante, respecto de las disposiciones cuarta y décima, cabe señalar que estas no hacen sino configurar un privilegio para la administración tributaria, quebrantando indiscutiblemente toda relación que pudiese existir en términos de igualdad procesal. Obligar a la consignación de la totalidad de la deuda fiscal como requisito para que el proceso continúe no hace sino revestir a la administración tributaria de un blindaje arbitrario, que evita el control judicial de sus excesos. En tal caso, para concluir, cabe señalar que el COGEP corrigió tamaña anomalía.

¹⁹⁹ Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Ecuador, *Código Tributario*.

Conclusiones

1. La disposición de consignar un valor equivalente a la deuda tributaria, sus intereses y costas, a fin de que el trámite de excepciones suspenda la ejecución coactiva y no se archive de plano la demanda configura una restricción clara al ejercicio del derecho de acción. Y dado que no hace sino anteponer el pago de la totalidad de lo adeudado al proceso en el que se discutirá la legalidad de la obligación cancelada, la figura de la consignación prevista por las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias estatales, de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, recuerdan el contenido de una regla aparentemente superada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano: el *solve et repete*.
2. Si bien a partir de la promulgación de la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*, la sujeción a la consignación prevista en la disposición cuarta analizada en este texto estaba destinada a los procesos de naturaleza procesal civil, con el objeto de que ciertas instituciones estatales tengan mayor facilidad a la hora de recuperar sus créditos, no es menos cierto que mediante el mandato contenido en el inciso final de la disposición décima de esta ley, los efectos de la antedicha consignación se extendieron a todas las leyes que contenían normativa en materia de coactiva, entre ellas el *Código Orgánico Tributario*, por lo que resultó aplicable tratándose también de créditos de carácter tributario.
3. Como consecuencia de la no absolución de consultas por parte de la Corte Constitucional sobre la constitucionalidad de las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenidas en la *Ley de Fomento Ambiental*, se ha generado una duplicidad de criterios fruto de la interpretación aislada por parte de los operadores de justicia; por un lado, existen salas de los Tribunales de lo Contencioso Tributario que utilizaron la figura de la consignación implementada por tales disposiciones para exigir el prepago del total de la deuda, más sus intereses y costas, por efecto de la proyección ordenada en la disposición décima ya referida, en tanto que otras, *contrario sensu*, aplicaron la caución prevista en el artículo 233.1 del Código Orgánico Tributario, que correspondía al 10% del monto en discusión, bajo la consideración de que el ámbito tributario es especial y que el *Código Tributario* es orgánico. De modo tal que terminó

configurándose un estado inadecuado de discrecionalidad judicial provocado por un desatino (consciente) del legislador.

4. En el país, durante la última década, se fue reinstaurando progresivamente la regla del *solve et repete*, al menos en cuanto a sus fundamentos, en lo que tiene que ver con lo contencioso tributario. Primero se promulgó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que a través de su artículo 7 instituyó la figura de la caución equivalente al 10% de la cuantía en discusión, con el efecto de archivar directamente el proceso si no se la ejecuta una vez calificada la demanda, la cual se mantiene hasta el día de hoy en el *Código Orgánico General de Procesos*. Luego se promulgó la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que a través de sus disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias estatales, dispuso la consignación del total de la deuda, intereses y costas en los juicios de excepciones a la coactiva en todo tipo de materia con el mismo efecto atribuido a la caución en materia tributaria. Esta se mantuvo en el *Código Orgánico General de Procesos* pero modificó su efecto: si no se la ejecuta el proceso continúa pero no se suspende el procedimiento administrativo de cobro o coactiva.
5. En materia tributaria el afianzamiento se proyectó como un mecanismo de garantía para hacer cesar las medidas cautelares impuestas en un procedimiento coactivo de cobro, a dicho efecto debía afianzarse el monto total de la deuda más un diez por ciento por intereses a devengarse y costas. Uno de los mecanismos para rendir tal afianzamiento era la fianza, de la que semánticamente se originó el *nomen iuris*: afianzamiento, como un sinónimo lato de garantía. La fianza es un contrato civil de garantía por el cual un tercero asume solidariamente la obligación del deudor principal. El afianzamiento estuvo contenido en el artículo 248 del Código Orgánico Tributario, pero actualmente se encuentra derogado, aunque hasta el día de hoy el artículo 285 del mismo código se remite a aquel. Por su parte, la caución se configuró como un mecanismo obligatorio de prepago parcial que suspendía el acto de determinación de la obligación tributaria que estaba siendo impugnado; equivalía al 10% del valor que se discutía y debía ser ejecutada con posterioridad a la calificación de la demanda a fin de que no constituya -a ojos de la Corte Constitucional- en estricto sentido una restricción al derecho de tutela judicial

efectiva. Si no se la cumplía, la demanda quedaba archivada. Asimismo, se mantiene esta figura hasta el día de hoy en el artículo 324 del *Código Orgánico General de Procesos*.

6. Las disposiciones cuarta y décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado vulneraron los principios y derechos constitucionales de la tutela judicial efectiva, de acceso al sistema de justicia, del debido proceso, de la irretroactividad de la ley y de la supremacía constitucional, habiendo desatado abiertamente varios espacios de inseguridad e incertidumbre jurídica. De modo tal que se puso en duda la vigencia del Estado constitucional de derechos y justicia en Ecuador.

Bibliografía

- Agudelo Ramírez, Martín. *El debido proceso*. Opinión Jurídica: Revista de derecho, No. 7 (2005): 90.
- Aguirre Guzmán, Vanessa. “El derecho a la tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos”. Foro: Revista de derecho, No. 16 (II semestre de 2010): 5.
- Aguirre Ramírez, Gonzalo. *Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad d las leyes tributarias en Argentina y Uruguay*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Amatucci, Andrea. *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2001.
- Aroca Lara, Carlos Felipe. “Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial”. Tesis maestrante, Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Ávila Santamaría, Ramiro. *Caracterización de la Constitución 2008. Visión panorámica de la Constitución a partir del Estado constitucional de derechos y justicia*. Quito: Corporación editora Nacional, 2009.
- Batallas Gómez, Hernán. “El afianzamiento en las acciones y recursos en materia tributaria y el derecho a una tutela jurisdiccional”. Tesis maestrante, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009.
- Bello Lozano, Humberto. *Procedimiento ordinario*. Caracas: Editorial Mobil Libros, 1989.
- Bidart Campos, Germán J. *¿Hay que pagarle al Estado para que administre justicia?*. Citado por: Oswaldo Alfredo Gozaíni. En: *Derecho procesal constitucional - El debido proceso*. Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2002.
- Bielsa, Rafael. *Estudios de derecho público II, Derecho fiscal*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1995.
- Cabanellas De Torres, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1997.
- Calamandrei, Piero. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Librería El Foro, 1996.

- Calvo Ortega, Rafael. *Curso de derecho financiero. I Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Editorial Civitas, 2000.
- Carbonell, Miguel. *El principio constitucional de igualdad*. México D.F.: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2003.
- Carnelutti, Francesco. “Sistemas de derecho procesal civil. Composición del proceso”. En Andrés De La Oliva Santos y Miguel Ángel Fernández. *Derecho Procesal Civil, vol. I*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Aceres, 1992.
- Carocca Pérez, Alex. *Garantía Constitucional*. Barcelona: Ediciones Olejnik, 1998.
- Casás, José Osvaldo. *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano*. Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2014.
- Castillo Blanco, Federico A. *El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho*. Revista de documentación administrativa, No. 263 (2002):22.
- Castro, Prieto y Ferrándiz, Leonardo. *Tratado de Derecho Procesal Civil*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1982.
- Corral Talciani, Hernán. “El concepto jurídico de persona”. Revista Chilena de Derecho, vol. 7, No. 2 (1990): 309.
- Danós Ordóñez, Jorge. *El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos*. Lima: Editorial Themis, 1995.
- De La Oliva Santos, Andrés y Fernández, Miguel Ángel. *Derecho Procesal Civil, vol. I*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Aceres, 1992.
- De Mendizábal Allende, Rafael. “Significado actual del principio Solve et repete”. Revista de Administración Pública, No. 43. (1964).
- De Oliveira, Carlos Alberto. *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional*. Río de Janeiro: Editorial Communitas, 2008.
- De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de derecho*. México D.F.: Editorial Porrúa, 1997.
- Durango Flores, Washington. *Legislación tributaria ecuatoriana*. Quito: Editorial Universitaria, 1979.
- Durango Vela, Gustavo. *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana*. Quito: Editorial Edipcentro, 2010.

- Fairén Guillen, Víctor. *Doctrina general del derecho procesal. Hacia una teoría y ley procesal generales*. Barcelona: Editorial Bosch, 1990.
- Figuerelo Burrieza, Ángela. *El derecho a la tutela judicial efectiva*. Madrid: Editorial Tecnos, 1990.
- Galán Melo, Gabriel Santiago. *La igualdad jurídica y la no discriminación en el régimen tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Galán Melo, Gabriel Santiago. “La igualdad jurídica y la no discriminación”. (IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires, 1964.
- García Belsunce, Horacio A. *Tratado de tributación Tomo I - Derecho Tributario. Volumen I*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- García de Enterría, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Editorial Civitas, 1999.
- García de Enterría, Eduardo. *Curso de derecho administrativo*. Bogotá: Editorial Palestra-Temis, 2008.
- García Manrique, Ricardo. *El valor de la seguridad jurídica*. México D.F.: Editorial Fontamara, 2007.
- García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. México D.F.: Editorial Porrúa, 1967.
- Garrido Falla, Fernando. *Tratado de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.
- Giannini, Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero, Volumen II*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1997.
- Giulini Fonrouge, Carlos. “Acerca del Solve et Repete”. *La Ley: Revista jurídica argentina* (1990).
- González Pérez, Jesús. *El derecho a la tutela jurisdiccional*. Madrid: Editorial CIVITAS, 1984.
- Gozaíni, Oswaldo Alfredo. *Derecho procesal constitucional. El debido proceso*. Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2002.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de las ciencias de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949.

- Guasp, Jaime y Aragonés, Pedro. *Derecho procesal civil, Introducción, parte general y proceso declarativos ordinarios*. Madrid; Editorial Civitas, 2002.
- Guastini, Riccardo. *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*. Madrid: Editorial Trotta, segunda edición, 2010.
- Guevara, Pablo. “La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, el recargo en materia tributaria y el afianzamiento de las demandas”. Ponencia, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cuenca, 2009.
- Islas Montes, Roberto. *Una introducción a la hermenéutica fiscal*. México D.F.: Editorial Porrúa, 2007.
- Jarach, Dino. *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial Abelardo-Perrot, 2007.
- Larrea Holguín, Juan. *Manual elemental de derecho civil del Ecuador. Nociones preliminares sobre el Derecho, la Ley y Personas Vol. I*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.
- Loayza Tamayo, Carolina. *El debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana*. Lex: Revista de Derecho, No. 9, vol. 10 (2010): 89.
- López Guerra, Luis y García Morillo, Joaquín. *Derecho Constitucional: el ordenamiento constitucional, derechos y deberes de los ciudadanos*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1994.
- Maldonado Muñoz, Mauricio. *Afianzamiento tributario y solve et repete, implicaciones procesales y constitucionales*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.
- Marinoni, Luiz Guilherme. *Teoría geral do processo*. Sao Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 2006.
- Martín Oviedo, José María. “La decadencia de la regla solve et repete y la doctrina del consejo de Estado”. Revista de Administración Pública, No. 58. (1969).
- Ministerio de Hacienda, *Boletín de Hacienda No. 5*. Quito: Talleres Tipográficos Nacionales, 1928.
- Montero Aroca, Juan. Citado por: Oswaldo Alfredo Gozaíni. En: *Derecho procesal constitucional - El debido proceso*. Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2002.

- Montero Aroca, Juan. *Las entidades de gestión y su legitimación colectiva en los derechos de propiedad intelectual en la nueva sociedad de la información*. Granada: Editorial Comares, 1998.
- Morello, Augusto Mario. Citado por: Oswaldo Alfredo Gozaíni. En: *Derecho procesal constitucional. El debido proceso*. Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2002.
- Mordegliá, Roberto Mario, *Manual de finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial AZ editora, 1986.
- Pérez Luño, Antonio Enrique. *La seguridad Jurídica*. 2da. edición. Barcelona: Editorial Ariel, 1994.
- Pérez Portilla, Karla. *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*. Citado por: Gabriel Santiago Galán Melo. En: *La igualdad jurídica y la no discriminación en el régimen tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Prado M., Mario A. *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Quito: Processum Ediciones, 2008.
- Prieto Sanchís, Luis. *Apuntes de teoría de derecho*. Madrid: Editorial Trotta, tercera edición, 2008.
- Real Academia Española de la Lengua. *Diccionario de la lengua española*, 22^a. ed., vol. I. Madrid: Editorial Espasa, 2014.
- Romero Acuña, Roberto Luis. *Aspectos de la tutela judicial efectiva tributaria*. Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Ruíz Miguel, Alfonso. “El principio de jerarquía normativa”. *Revista española de derecho constitucional*, No. 3 (2004).
- Ruiz Ruiz, Ramón. “La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho”, *Derecho y Realidad: Revista de derecho*, No. 20 (2012).
- Salazar Benítez, Octavio y otros. *Manual de Derecho Constitucional - La regulación constitucional de las fuentes de derecho*. Madrid: Editorial Tecnos, 2014.
- Salcedo Younes, Ruth Yamile y Llanes Arenas Alix Adriana. *Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad*. Bogotá: Editorial Temis, 2011.
- Salgado Pesantes, Hernán. *Introducción al Derecho*. Quito: Colección Manuales Jurídicos, segunda edición, 2010.

- Soler, Osvaldo. *Derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial la Ley, 2002.
- Soto Kloss, Eduardo. “El solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado Constitucional de Derecho” *Ius Publicum: Revista argentina de Derecho*, No. 6 2001.
- Talancón Escobedo, Jaime Hugo. “Caución”. *Revista de la Facultad de Derecho de México "UNAM"*, No. 253 (2003).
- Troya Jaramillo, José Vicente y Simone Lasso, Carmen Amalia. *Manual de Derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Trujillo Vásquez, Julio César. *La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual*. Foro: *Revista de derecho*, No. 16 (II semestre de 2010): 5.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1982.
- Valencia Zea, Armando. *Derecho Civil. Tomo I*. Bogotá: Editorial Temis, 1989.
- Vallespín Pérez, David. *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil*. Barcelona: Editorial S.A. Atelier Libros, 2002.
- Vernengo, Roberto. *Teoría pura del Derecho*. México D.F.: UNAM, 1979.
- Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo I*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984.

Dirección electrónica:

- Almada, Lorena Julieta e Irazoqui, Julieta. “Principio del solve et repete en el marco del Pacto de San José de Costa Rica”. http://www.fiscalex.com.ar/art_fl20.htm. Consulta: 3 de mayo de 2016.
- Corte Constitucional. <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>, Consulta: 4 de mayo de 2016.
- DRLeyes.com, “Diccionario Jurídico: Solve et Repete”, http://www.drleyes.com/page/diccionario_maximas/significado/S/692/SOLVE-ET-REPETE. Consulta: 5 de mayo de 2016.
- Faúndez Ugalde, Antonio. “Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario. ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos”. <file:///C:/Users/hp/Documents/Elementos%20Tesis/tutela%20judicial%20efectiva%20Tributario.pdf>.

- Lifante Vidal, Isabel. “Dos conceptos de discrecionalidad jurídica”. <http://publicaciones.ua.es/filespublici/pdf/02148676RD35807720.pdf>. Consulta: 17 de abril de 2016.
- Peñaherrera Solah, Blasco. “Caso No. 0051-11-IN”, en Corte Constitucional (2011): <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>. Consulta 27 de marzo de 2016.
- Pérez Escobar, Jacobo. “Principio de irretroactividad de la ley”. <http://www.gerencie.com/principio-de-irretroactividad-de-la-ley.html>.
- Ramón Fernández, Francisca. “Las garantías personales. Diferencia entre fianza, seguro de caución y aval”. <http://media.upv.es/player/?id=4022b9f2-700b-144c-8ed2-dcdbf3bd6049>. Consulta: 30 de marzo de 2016.
- Real Academia Española. “Diccionario de la lengua española / afianzar”. <http://dle.rae.es/?id=0xNluir>. Consulta: 19 de marzo de 2016.
- Sánchez Rubio, María Aquilina. “Derecho a la tutela judicial efectiva: Prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional”. [file:///C:/Users/hp/Downloads/Dialnet-DerechoALaTutelaJudicialEfectiva-854367%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/Dialnet-DerechoALaTutelaJudicialEfectiva-854367%20(1).pdf).
- Tobar, Marco, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo. “Caso No. 063-11-CN”. Corte Constitucional del Ecuador. 2011. <http://casos.corteconstitucional.gob.ec:8080/busqueda/index.php>.
- Vintimilla Saldaña, Jaime. “Principios y reglas como nuevas fuentes de justicia a la luz del Ius Novus ecuatoriano”. http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_13/principios_y_reglas_como_nuevas_fuentes_de_justicia_a.pdf.

Jurisprudencia:

- Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional. [Sentencia No. 030-SCN-CC. en consulta planteada ante la Corte Constitucional]. *Registro Oficial, Suplemento No. 359*, 10 de enero de 2011.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [CIDH], [Sentencia C-101 de 25 de noviembre de 2003].

Ecuador. Corte Constitucional. [Sentencia No. 020-10-SEP-CC del Caso No. 0583-09-EP].

Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional. [Sentencia No. 022-10-SCN-CC. en consulta planteada ante la Corte Constitucional]. *Registro Oficial, Suplemento No. 285*, 23 de septiembre de 2010.

Ecuador. Pleno de la Corte Constitucional. [Sentencia No. 023-10-SCN-CC. en consulta planteada ante la Corte Constitucional]. *Registro Oficial, Suplemento No. 285*, 23 de septiembre de 2010.

Normativa:

Carta de Derechos Humanos [1969]. [San José de Costa Rica]: Convención Interamericana de Derechos Humanos.

Constitución de la República del Ecuador [2008]. [Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización, s.f.

Ecuador. Código Civil. Registro Oficial, Suplemento, No. 46, Quito 24 de junio de 2005.

Ecuador. Código de Procedimiento Civil. Registro Oficial, Suplemento, No. 58, Quito, 12 de julio de 2005.

Ecuador. Código Fiscal. Registro Oficial, No. 490, Quito 25 de junio de 1963.

Ecuador. Código Orgánico General de Procesos. Registro Oficial, Suplemento, No. 506, Quito, 22 de mayo de 2015.

Ecuador. Código Tributario, Codificación. Registro Oficial, Suplemento, No. 38, Quito 14 de junio de 2005.

Ecuador. Código Tributario. Registro Oficial, Suplemento, No. 958, Quito 23 de diciembre de 1975.

Ecuador. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial, Suplemento, No. 242, Quito, 29 de diciembre de 2011.

Ecuador. Ley de Impuesto a la Renta. Registro Oficial, No. 305, Quito, 8 de septiembre de 1971.

Ecuador. Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Registro Oficial, Segundo Suplemento, No. 52, Quito, 22 de octubre de 2009.

Ecuador. Ley Orgánica de la Función Legislativa. Registro Oficial, Suplemento, No. 642, Quito, 27 de julio de 2009.

Ecuador. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Registro Oficial, Suplemento, No. 242, Quito, 29 de diciembre de 2007.